



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله



معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: علوم التسيير

المرجع :/2018

الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فرع: علوم التسيير

التخصص: إدارة مالية

مذكرة بعنوان:

أهمية المحاسبة التحليلية كأداة في اتخاذ
القرار ومراقبة التسيير في مؤسسة اقتصادية
دراسة حالة مؤسسة سوناريك - فرجيوة -

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير (ل.م.د) تخصص " إدارة مالية "

إشراف الأستاذ (ة):

◀ كرشا رحمة

إعداد الطلبة:

◀ غوالي أمال

◀ مداني أسية

لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	
مناقشا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميله	

السنة الجامعية: 2017-2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

اهـاء

بسم الله الرحمن الرحيم والصلاة والسلام على اشرف المرسلين

بسم الشموع التي انارت دروبنا وعقولنا ومسحت غشاوة الجهل من أعيننا

اهدي الى من قال فيهما سبحانه و تعالى:

وَإخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذُّلِّ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيْتَنِي صَغِيرًا

الى القلب الذي رعاني برحمته الى نبع الحنان وهبة الرحمن الى أعز واغلى ما في الوجود عيني وسمى وجودي.

الى من حملتني وهنا على وهن لأشهر كثيرة الى من ارتمي دائما في احضانها الى أطيب قلب واعظم شأن بعد الله والرسول أُمي العزيزة حورية حفظك الله.

الى الذي اكن له بالغ الحب و التقدير الى الذي كافح من أجل تربيتي منذ نعومة اظفاري و سعى الى تعليمي لبلوغ اسمى المراتب، الذي تعب لارتاح و هياً لي اسباب النجاح علمني معاني الحياة و منبع كل شجاعة و ارادة و عزيمة اليك يا أعظم اب يا اكبر قلب أبي الغالي عبد الناصر أطال الله في عمرك

الى جدتي مريم حفظها الله و رعاها و اطال عمرها

كما اهدي ثمرة جهدي الى اخوتي: أسامة، أيمن، معاد، الى إبنة عمتي نهاد.

الى أعز واقرب الناس صديقتي واختي: آسيا

والى كافة صديقاتي اخص بالذكر سارة، كهينة، بشرى، رقية

الى المشرفة على هذه المذكرة الاستاذة كرياش رحمة والى كل من ذكره القلب ونسأه اللسان

الى كل هؤلاء اهدي ضمرة جهدي المتواضع

أمال

أهداء

قبل كل شيء أحمد الله تعالى الذي أنار دربي و سدني الى طريق عمله، فلولا أن هداني لما كنت أهتدي، فالحمد لله أولا و ثانيا و الحمد لله دائما

أهدي هذا العمل المتواضع الى كل من:

أهدي ثمرة نجاحي وجهد سنواتي السابقة الى أعظم شخصين أحبهما قلبي اللذين علماني الصدق و سعيا الى تربيتي و تعليمي...

الى أبي وأمي رحمهما الله واسكنهما فسيح جنانه "عبد الرحمن، لويذة"

الى من كانت لي أما و أبا في الحياة جدتي العزيزة والغالية على قلبي "غنوجة" اطال الله في عمرها.

الى الذين قاسموني كل حلو ومر في حياتي، الى اخواتي الاعزاء: عمار، عبد الوهاب، هشام، جمال، عبد المالك، واخواتي العزيزات : كريمة، حنان، صبرينة.

الى الكتاكيت الصغار: أنيس، عبدون محمد، يوسف، أيوب، أشرف، رقية، ياسمين، أماني، اسيل، ايناس.

الى: وليد

الى الوردتين اللتين لا تذبلان في غياب الربيع ... الى ابنتي اختي "هديل وجيهان"

الى صديقتي الرائعة والوفية والحنونة، الى اختي أمال

الى كل زميلاتي في الدراسة سارة، كهينة، ياسمين، رقية، بشرى ..الى كل من وسعهم قلبي ولم تسعهم صفحة مذكرتي.

أسيا

شكر وعرفان

باسم الله والحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله صلى الله عليه وسلم

بداية نشكر الله الهادي لسواء السبيل على نعمة التوفيق

نتقدم بجزيل الامتنان الي كل من قدم يد العون من قريب او بعيد لإتمام هذا العمل.

ونخص بالذكر هنا الاستاذة: " كرياش رحمة " لتفضلها بإشرافها على هذا العمل وعلى حضورها معنا في

كل خطوة خطوناها في هذا الانجاز بكل حكمة وتواضع.

كما نتقدم بالشكر والتقدير الى الاساتذة الكرام اعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بمناقشة هذه الدراسة

واثرائها بالملاحظات والتوجيهات القيمة.

كما لاننسى جميع الاصدقاء والزملاء الذين مدو لنا يد العون والمساعدة والنصح والدعوة الصادقة.

فلكم منا كل الشكر والعرفان.

وجزاكم الله عنا كل خير.

المخلص

تهدف هذه الدراسة الى ابراز اهمية المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات الرشيدة خاصة وانها تعد أداة من ادوات مراقبة التسيير، بالنظر الى أن معظم وظائف المؤسسة تتجر عنها تكاليف تختلف باختلاف طبيعة الوظيفة في حد ذاتها من جهة ومن جهة اخرى يعد اتخاذ القرارات جوهر كل وظيفة او عملية ادارية، فقد ظهرت هذه التقنية لتغطية حاجة الإدارة إلى بيانات ومعلومات إضافية أكثر دقة وتفصيل على خلاف البيانات والمعلومات التي تقدمها النظم المحاسبية الأخرى، ويتحقق هذا انطلاقاً من اتباع جملة من المبادئ اللازمة لتقدير وتجميع بيانات التكاليف وتحليلها وتبويبها بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة سواء كانت سلعة أو خدمة والرقابة عليها ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الإنتاجية والتسويقية على وجه الخصوص.

وقد تناولت هذه الدراسة واقع تطبيق المحاسبة التحليلية واهميتها في اتخاذ القرارات في مؤسسة سوناريك -فرجيوة- من خلال جمع وتحليل البيانات المتحصل عليها بناء على الاداة الرئيسية في الدراسة المتمثلة في المقابلة الشخصية مع المسؤولين التنفيذيين للمؤسسة، وتم التوصل الى ان هذه المؤسسة كانت تستعمل المحاسبة التحليلية من خلال تطبيق طريقة التكاليف الكلية، وكان يعتمد عليها كثيراً في اتخاذ القرار الانتاجي والتسويقي الى جانب اكتشاف الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية، لكنها توقفت عن الاعتماد عليها والسبب في ذلك راجع الى صدور قانون ينص على اختيار العمل بالمحاسبة التحليلية في المؤسسات الوطنية، بمعنى ان المحاسبة التحليلية اختيارية داخل المؤسسات وليست اجبارية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة، التكاليف، المحاسبة التحليلية، مراقبة التسيير، اتخاذ القرارات.

Résumé

Cette étude vise à mettre en évidence l'importance de la comptabilité analytique dans la bonne prise de décision en particulier car il est un outil d'outils de gestion de contrôle, étant donné que la plupart des fonctions de l'institution tirées sur les coûts varient en fonction de la nature du travail lui-même d'une part et d'autre part, prend l'essence des décisions chaque fonction ou processus administrative, cette technologie a vu le jour pour couvrir la nécessité d'une gestion des données supplémentaires et des informations plus précises et détaillées, à la différence des données et informations fournies par d'autres systèmes comptables, et ceci est réalisé de suivre un certain nombre de nécessaire d'évaluer et de compiler des principes de données de coûts, d'analyser et de les classer dans le but de déterminer T. Le coût de l'unité de production, qu'il s'agisse d'un bien ou d'un service et de son contrôle, et aide la direction à prendre des décisions productives et de marketing en particulier.

Cette étude a porté sur la réalité de l'application de la comptabilité analytique et de son importance dans la prise de décision dans la Fondation Sonarik – mishqioh – à travers la collecte et l'analyse des données obtenues sur la base de l'outil principal dans la tâche d'étude d'entrevue avec les responsables Altnviden Fondation, il a été conclu que cette institution a été utilisé comptabilité analytique en appliquant la méthode du coût total, et il était très fiable dans la production de prise de décision et la commercialisation, ainsi que la découverte des écarts et la prise de décisions correctives, mais ils ont cessé de compter et pourquoi se référer à la publication de la loi prévoit la sélection de Ba de travail comptabilité analytique au sein des institutions nationales,

dans le sens que la comptabilité analytique est facultative au sein des institutions et ne sont pas obligatoires.

Mots-clés: Comptabilité, Coûts, Comptabilité analytique, Contrôle de la gouvernance, Prise de décision.

:

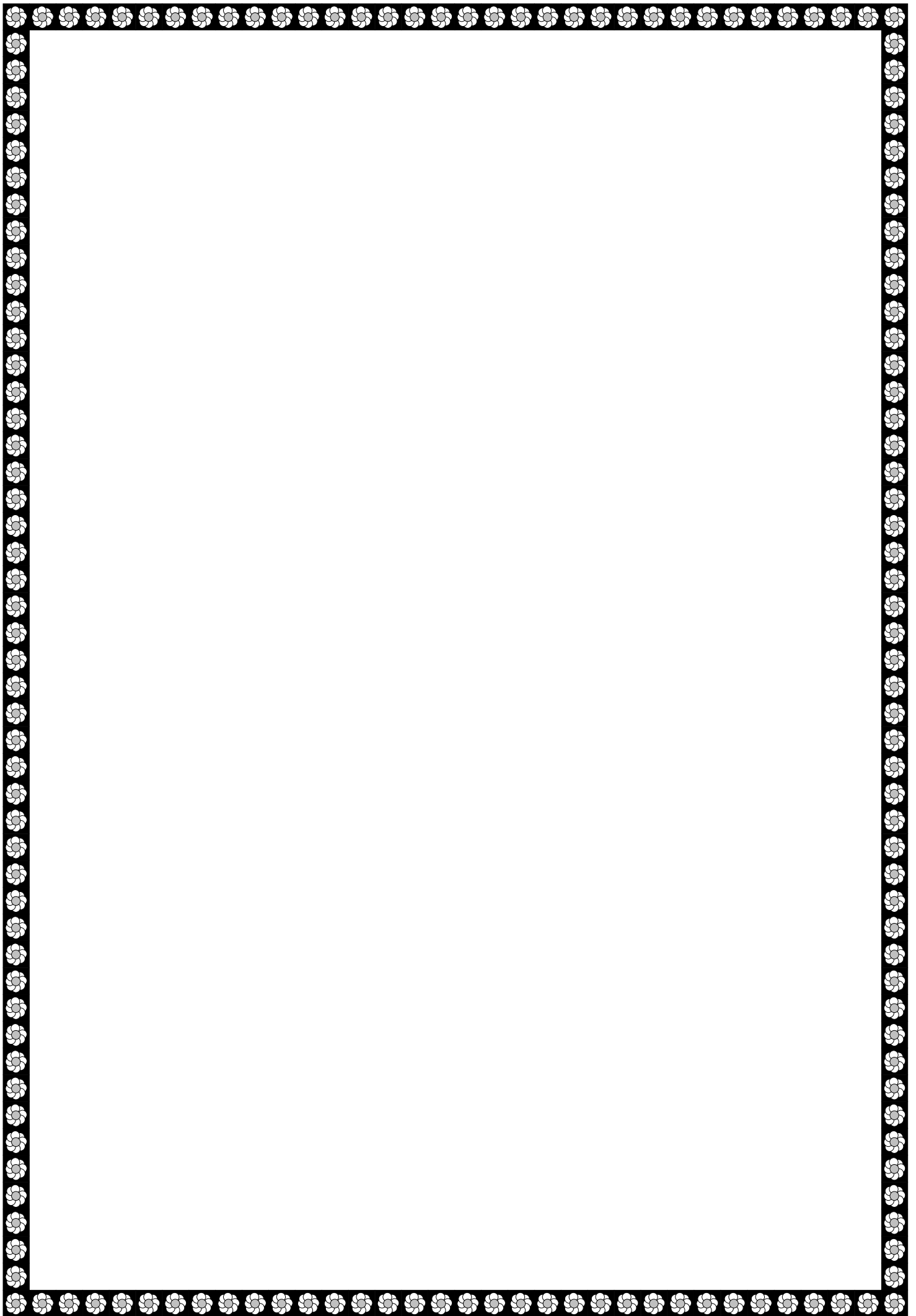
	مقارنة المحاسبة المالية و المحاسبة التحليلية	1 – 1
	مقارنة بين مختلف أنظمة التكاليف	2 – 1
	مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة و الأنظمة التقليدية	3 – 1
	حساب تكلفة الشراء لشهر سبتمبر	1 – 3
	حساب تكلفة الإنتاج لشهر سبتمبر	2 – 3
	حساب سعر التكلفة لشهر	3 – 3
	حساب النتيجة التحليلية لشهر سبتمبر	4 – 3
	حساب تكلفة الشراء لشهر أكتوبر	5 – 3
	حساب تكلفة الإنتاج لشهر أكتوبر	6 – 3
	حساب سعر التكلفة لشهر أكتوبر	7 – 3
	حساب النتيجة التحليلية لشهر أكتوبر	8 – 3
	حساب تكلفة الشراء لشهر نوفمبر	9 – 3
	حساب تكلفة الإنتاج لشهر نوفمبر	10 – 3
	حساب سعر التكلفة لشهر نوفم	11 – 3
	حساب النتيجة التحليلية لشهر نوفمبر	12 – 3

:

	محاسبة التكاليف	1 – 1
	الخطوات المختصرة لعملية اتخاذ القرار	1 – 2
		2 – 2
	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأم	1 – 3
		2 – 3
	الهيكل التنظيمي لوحدة سوناريك فرجيو	3 – 3

:

			العربية
01	ABC	Activity – based costing	التكاليف على أساس



ان اي مؤسسة اقتصادية مهما كان نوعها، تقوم بعدة وظائف، تصنف في مجملها الى وظائف توفير عوامل الإنتاج، ووظائف دورة الاستغلال، دون ان ننسى اهم مجموعة وهي وظائف التحكم او ما يسمى كذلك بالعمليات الادارية التي تنحصر في التنظيم، التخطيط، التوجيه، وأخيرا الرقابة التي تعد الركيزة الاساسية للوصول الى اهدافها المسطرة، فنجد تقنية مراقبة التسيير تلعب دور كبير في الكشف عن مواطن القوة والضعف، وللقيام بها توجد عدة أدوات من بينها تقنية المحاسبة التحليلية التي تعد من اكثر الادوات استعمالا بالرغم من انها تصنف ضمن الادوات التقليدية لمراقبة التسيير نظرا لفعاليتها من جهة وبالنظر الى ان هذه الوظائف هي منبع للتكاليف.

والى جانب ان المحاسبة التحليلية اداة رقابية، فهي كذلك اداة تحليلية تمد المستويات الإدارية المختلفة بمعلومات وبيانات داخلية من خلال رصد الحركات المالية ومراقبة التكاليف وقياسها وتوزيع المصروفات، بغية تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات وتقديم معلومات دقيقة إلى الجهة التي تحتاج لها داخل المؤسسة، ويتم هذا من خلال اتباع عدة طرق ومبادئ تقود الى اتخاذ اجراءات ادارية فعالة وسريعة عند اكتشاف مواطن الخلل او لتعزيز مواطن القوة، والتي تعبر في مجملها عن عملية اتخاذ القرارات.

بالنظر الى ان المؤسسة مركز لاتخاذ القرارات من جهة، وهذه الاخيرة هي جوهر كل وظيفة وعملية ادارية من جهة اخرى، فنجاحها مرهون بمدى اتخاذها لقرارات رشيدة في جميع المستويات وهي الاخرى مرهونة بالاختيار الدقيق للبدائل الانسب للحالة المعالجة، اذ امام متخذوا القرارات عدة طرق واساليب لخزل البدائل الغير فعالة والاحتفاظ بالبدائل الانجع. وعليه فاتخاذ القرارات تعد عملية معقدة للغاية تتداخل فيها عوامل اجتماعية، سياسية، نفسية، الى جانب عوامل اقتصادية تترجم اساسا في التكاليف بالنظر الى انها ترتبط بمخرجات كل وظيفة وعملية ادارية.

1- اشكالية الدراسة:

ان اي مؤسسة تعتبر من جهة كمرکز لاتخاذ القرارات، ومن جهة اخرى كمنبع للتكاليف التي تختلف طبيعتها باختلاف النشاط في حد ذاته، والتي من بين التقنيات المستعملة لتبويبها وتسجيلها وقياسها تقنية المحاسبة التحليلية وعليه للتوفيق بين هذين الاعتبارين تستوقفنا الاشكالية التالية:

كيف تساهم المحاسبة التحليلية باعتبارها اداة لمراقبة التسيير في اتخاذ القرارات داخل مؤسسة سوناريك -
-فرجية-؟

للاجابة على هذه الاشكالية ارتأينا الى طرح جملة من الأسئلة الفرعية كالاتي:

- ماهي التكاليف المتعلقة باتخاذ القرارات ؟
- ماعلاقة اتخاذ القرار التسعيري بالمحاسبة التحليلية؟
- ماعلاقة اتخاذ القرار الانتاجي بالمحاسبة التحليلية؟
- ماعلاقة اتخاذ القرارات التصحيحية بالمحاسبة التحليلية ؟

2 -فرضيات الدراسة:

بغية الاجابة على الاشكالية الرئيسية والاسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية :

- تساهم طريقة التكاليف الكلية في اتخاذ القرارات قصيرة المدى داخل مؤسسة سوناريك -فرجيوة-.
- لا يستعينوا مسيروا مؤسسة سوناريك -فرجيوة- بطريقة التكاليف المعيارية لاتخاذ القرار التسعيري.
- لا يستعينوا مسيروا مؤسسة سوناريك -فرجيوة- بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الانشطة ABC لاتخاذ القرار الانتاجي .

3- اسباب اختيار موضوع الدراسة:

ان تسليط الضوء على المحاسبة التحليلية باعتبارها اداة لمراقبة التسيير واهميتها في اتخاذ القرارات ناتج عن عدة عوامل منها:

- تخصصنا في مجال الادارة المالية كان السبب الاول في اختيارنا هذا الموضوع ؛
- الدور الكبير الذي تؤديها المحاسبة التحليلية في تحديد النتائج بدفة وتفصيل ؛
- قصور نظم المحاسبة المالية في إمداد الإدارة بالبيانات والمعلومات التحليلية التي تحتاجها في اتخاذ القرارات؛
- نظرا لأهمية التكاليف في المؤسسات ومدى ارتباطها المباشر وغير المباشر بكل انشطتها؛
- الرغبة في التعرف اكثر على واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ومدى اعتمادها على هذه التقنية في اتخاذ القرارات .

4- أهداف الدراسة:

ان لهذا الموضوع عدة اهداف وهي كما يلي:

- توضيح مختلف الرؤى فيما يخص المحاسبة التحليلية كاداة لمراقبة التسيير من جهة، وعملية اتخاذ القرارات من جهة اخرى؛
- معرفة واقع تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية ومدى اعتمادها عليها في اتخاذ قراراتها؛

- اظهار اهمية المحاسبة التحليلية كنظام معلومات للمسيرين في تسهيل اتخاذ القرارات من جهة وترشيدها من جهة اخرى؛

- التأكيد على ضرورة الرجوع الى مخرجات نظام المحاسبة التحليلية للكشف عن الانحرافات ان وجدت؛

- التأكيد على ضرورة الاعتماد على الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف، بغية الوصول الى الفعالية في الاداء؛

- توفير مرجع اضافي يمكن أن يستفيد منه الطلبة الذين يهتمون بهذا الموضوع في حد ذاته او احد متغيراته.

5- المنهج المستخدم في الدراسة:

لانجاز هذه الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لأنه اكثر المناهج ملائمة لدراسة مثل هذه المواضيع، من اجل ابراز الحقائق وفهم متغيرات هذا الموضوع، هذا في الجانب النظري اما في الجانب التطبيقي فقد تناولنا دراسة حالة لإسقاط الموضوع في مؤسسة اقتصادية جزائرية وهذا من خلال الاعتماد الكلي على المقابلات الشخصية مع المسؤولين التنفيذيين للمؤسسة من اجل جمع البيانات الضرورية لإتمام هذه الدراسة والإجابة على الاشكالية وتقييم فرضيات الدراسة.

6- حدود الدراسة

بهدف تيسير معالجة الاشكالية الرئيسية وتقييم فرضيات الدراسة قمنا بتحديد حدود الدراسة المتمثلة في:

-اقتصرت دراستنا في جانبها النظري على التحليل الجزئي الوحدوي وليس على التحليل الكلي باعتبار متغيرات الدراسة تتدرج ضمن الاقتصاد الجزئي وليس الاقتصاد الكلي، اما الدراسة الميدانية فحدودها المكانية تمثلت في الاكتفاء بدراسة حالة وهي مؤسسة سوناريك بفرجوية والتي تناولنا فيها كيفية اتخاذ القرارات بالاعتماد على طريقة التكاليف الكلية من بين الطرق المعتمدة في المحاسبة التحليلية التي تعرفنا عليها في الجانب النظري، باعتبارها الطريقة المعروفة في المؤسسة محل الدراسة.

- اما عند الحدود الزمانية فقد تم حصرها في الثلاثي الاخير من السنة الفارطة وهذا راجع للصعوبات التي واجهتنا عند قيامنا بجمع البيانات والتي سنتطرق اليها لاحقا.

7- الدراسات السابقة:

1-دراسة درحومن هلال " المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية"، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004. تهدف هذه

الدراسة الى معرفة الدور الذي تلعبه المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات ودراسة الخصائص والمتطلبات التي يجب مراعاتها في المعلومات المحاسبية والظروف والمتغيرات المحيطة بعملية اتخاذ القرارات.

2-دراسة مرابطي نوال "أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2006. هدفت الباحثة من خلال دراستها الى التأكيد أن مراقبة التسيير تقوم على مجموعة من الاسس حيث تمثل المحاسبة التحليلية أهمها، وهذه لانها تعد مصدر توفير المعلومات اللازمة لكل ما يتعلق بالسعر تكلفة المنتجات، مما يساعد المسير على مقارنة النتائج وتحليلها واكتشاف الثغرات الموجودة ومعالجتها باتخاذ القرارات اللازمة وفي الوقت الملائم.

3-دراسة طوابيية أحمد "المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الانتاج"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003. تناول الباحث من خلال دراسته مكانة ودور المحاسبة التحليلية ضمن الادوات الاخرى المستعملة للتخطيط ومراقبة الانتاج على أساس أنها تشكل نظام معلومات متكامل، وذلك من أجل تحليل المعلومات المحاسبية ومعالجة السلبيات ونقاط الضعف. بوضع عمليات التخطيط للمنتج ودرستها سابقا ومراقبتها في ميدان التسيير الانتاجي بهدف الوصول الى تحقيق المنتج وبأقل التكاليف.

8- صعوبات الدراسة:

من أهم الصعوبات التي واجهتنا عند القيام بهذه الدراسة مايلي:

- صعوبة ايجاد مؤسسة تتبع مبادئ المحاسبة التحليلية وتتنقن استخدامها؛
- عدم انتشار استعماله في المؤسسات التي عايناها على مستوى ولاية ميلة، وعدم القدرة على الحصول على الموافقة للقيام بتريص خارج ولاية ميلة بالضبط في ولاية قسنطينة؛
- قلة معرفة وإمام موظفي المؤسسة محل الدراسة بالمحاسبة التحليلية ؛
- التستر على الحقائق تفيدنا في التحديد بدقة كيفية اتخاذ القرارات في المؤسسة محل الدراسة ؛
- عدم وجود الدعم والمساعدة والتوجيه من طرف المؤسسة اثناء قيامنا بالتريص التطبيقي لغياب المسؤولية الاجتماعية فيها.

كل هذه الصعوبات واخرى ما كانت لتتقص من عزيمتنا واصرارنا على انجاز هذا العمل بالشكل الذي هو عليه اليوم.

9- هيكل الدراسة :

لتحقيق اهداف هذه الدراسة التي تقودنا للاجابة عن الاشكالية الموضوعة قمنا بتقسيم البحث الى ثلاث فصول وذلك للامام بكل جوانب الموضوع حيث خصصنا الفصلين الأول والثاني للجانب النظري والفصل الثالث للجانب التطبيقي التطبيقي.

حيث تناولنا في الفصل الأول مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير والذي تم تقسيمه الى اربع مباحث، خصصنا المبحث الاول للحديث عن مراقبة التسيير، أما المبحث الثاني فسنطرقنا فيه الى أساسيات حول المحاسبة التحليلية، في حين المبحث الثالث تناولنا بتفصيل التكاليف وسعر التكلفة أما المبحث الاخير فتناولنا فيه مختلف الطرق لحساب التكاليف التقليدية منها والحديثة.

في الفصل الثاني تطرقنا لاتخاذ القرارات بناء على المحاسبة التحليلية والذي هو الاخر تم تقسيمه الى اربع مباحث، تناولنا في المبحث الاسس النظرية لعملية اتخاذ القرارات، في حين المبحث الثاني فقد تعرفنا فيه على كيفية اتخاذ القرارات، بينما المبحث الثالث تناولنا فيه علاقة اتخاذ القرارات بالمحاسبة التحليلية أما الرابع والآخر فيحدثنا فيه عن أهم القرارات المتخذة عن طريق المحاسبة التحليلية

بينما الفصل الأخير والمخصص لدراسة حالة حول مؤسسة سوناريك -فرجيوة- ، تناولنا فيه، في المبحث الاول شخصنا المؤسسة محل الدراسة من ناحية التعريف بها وتبيان تنظيمها الداخلي دون ان نهمل المؤسسة الام التي عرجنا عليها في في هذا المبحث، أما المبحث الثاني فعالجنا فيه اليات اتخاذ القرارات في مؤسسة سوناريك - فرجيوة- وقدمنا نموذج عن المحاسبة التحليلية معبر عنها بطريقة التكاليف الكلية مع ابراز كيفية الاعتماد عليها اتخاذ القرارات داخل المؤسسة محل الدراسة.

•

مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية و مراقبة التسيير

تمهيد

لقد ظهرت المحاسبة التحليلية كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية؛ الاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية للفرد أو المؤسسة، اذ تركزت هذه الاخيرة على تقنية لمراقبة عمليات المشاريع والعمليات التجارية والمالية التي تقتضيها هذه المؤسسة وعلى مواجهة المنافسة، وتعتبر المحاسبة التحليلية تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها.

حيث تقوم محاسبة التحليلية بالتركيز على الاجراءات المحاسبة اللازمة لتحديد تكلفة الانتاج والخدمات والرقابة عليها وتغطية مختلف الطرق المحاسبية على التكاليف، كطريقة التكاليف الاجمالية والتكاليف الجزئية والتنبؤ بالتكاليف عن طريق التكاليف المعيارية .

وبهذا الصدد ثم تقسيم هذا الفصل الى أربع مباحث كالتالي:

- المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير.

- المبحث الثاني: الاطار المفاهيمي للمحاسبة التحليلية.

- المبحث الثالث: التكاليف وسعر التكلفة.

- المبحث الرابع: طرق حساب التكاليف.

المبحث الأول: مدخل إلى مراقبة التسيير

إن الأهمية البالغة التي تكسبها مراقبة التسيير داخل المؤسسة تكمن في تحقيق الأهداف الموجودة وذلك عن طريق ضمان قدرة التحكم والتسيير في المسار الصحيح؛ مع تقديم النصائح والإرشادات اللازمة والكافية لتجنب الانحرافات السلبية التي تعيق تحقيق تلك الأهداف.

المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير

إن مراقبة التسيير وظيفة حديثة في مجال التسيير؛ ظهرت في الفترة ما بين الحربين العالميتين في و.م.أ، وقد ارتبط وجودها بصفة مباشرة بمعهد مراقبة التسيير؛ الذي نشأ في هذا البلد سنة 1931م، ثم دخلت إلى أوروبا بعد الحرب العالمية الثانية نظرا لتطورها المذهل.

الفرع الأول: مفهوم مراقبة التسيير

لمراقبة التسيير عدة مفاهيم ومن أبرزها نذكر ما يلي:

أولاً: التعريف الأول

قدم G. Pillot تعريفاً لمراقبة التسيير يقول فيه انه يتمثل في: " نظام مراقبة التسيير في العملة المراد لها ضمان توحيد الأهداف اللامركزية للنشاطات المنسقة من أجل تحديد أهداف المؤسسة مع مراعاة أخلاقيات متفق عليها مسبقاً، ويشمل نظام مراقبة التسيير جملة من العمليات الداخلية والتي بدورها تحتوي على جملة من المناقشات، كما يعمل أيضاً على تنمية الكفاءات الفردية وذلك عن طريق إدخال نظام تأهيل وتكوين وظائف التسيير."¹

يتضح لنا من التعريف بأن مراقبة التسيير هي جملة من العمليات الداخلية التي تعمل على تنمية الكفاءات الفردية، وذلك بمراعاة الأخلاقيات المتفق عليها لتحقيق أهداف المؤسسة.

¹ طویل رشید، تسيير تحليل الأموال العمومية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص المنظمة، التدقيق واستراتيجية اتخاذ القرار، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم تجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان؛ 2008-2009 20

ثانيا: التعريف الثاني

والذي جاء به ANTHONI فمراقبة التسيير هي: "التسلسل الذي من خلاله يقوم مسؤولي المؤسسات بضمان إستغلال الموارد المتاحة بأقل التكاليف وأكثر فعالية و نجاعة للوصول إلى الأهداف المسطرة مسبقا".¹

يتضح لنا من هذا التعريف بأن مراقبة التسيير تعمل على استغلال الموارد المتاحة داخل المؤسسة وذلك بأقل تكلفة وبأكثر فعالية، وذلك وصولا للأهداف المسطرة والموضوعة من قبل مسؤولي المؤسسات.

ثالثا: التعريف الثالث

عرفها D.Bergeron بأنها: "تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة وبتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة".²

أما هذا التعريف فيظهر لنا بأن مراقبة التسيير هي عبارة عن عملية تقدم للمسيرين المعلومات اللازمة التي تعكس سير المؤسسة من خلال تقييم أدائها ومقارنته بالنتائج المخططة لها مسبقا ومدى ملاءمتها مع الأهداف المسطرة للمؤسسة.

ومن خلال التعاريف السابقة نقول أن: مراقبة التسيير هي مجموع العمليات والإجراءات التي تسمح للمسيرين بتقسيم أدائهم ونتائجهم المحققة ، بالمقارنة مع ما كان مخطط وتحديد الانحرافات وتصحيحها في الوقت المناسب، وصولا لأهداف المؤسسة.

الفرع الثاني: أهمية مراقبة التسيير

لقيت مراقبة التسيير اهتماما كبيرا من قبل المؤسسات منذ أمد طويل وذلك للأسباب التالية:³

– الوقوف على العقبات والمشكلات التي قد تعترض انسياب العمل التنفيذي قصد تذليلها؛

¹ ، محاسبة التسيير ، 2003 35
² هاجر بوصيلة، دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ليل شهادة ماستر، كلية علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014 7.
³ محمد الصغير قريشي، دوافع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر 2011 09 .166

- التأكد من أن العمليات الفنية تؤدي وفقا للأصول المقررة ثم تقويم المعوج منها؛
- الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات وبخاصة ما يختص منها بالسياسات العامة للعمل بأهدافها.

الفرع الثالث: أهداف مراقبة التسيير

- من بين الأهداف التي تسعى مراقبة التسيير إلى تحقيقها مايلي:¹
- تحليل الانحرافات التي تكون ناجمة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري وإبراز الاسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات؛
- تحقيق الفعالية ونعني بها تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة؛
- الوقوف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة لتركيز عليها؛
- تحقيق الملائمة أي التأكد من الأهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة؛
- تحقيق الفعالية يعتبر المبدأ الأساسي للاستعمال العقلاني والرشيد لمواد المؤسسة.

المطلب الثاني: أنواع مراقبة التسيير

هناك أنواع مختلفة للمراقبة حيث الزمن وحسب الوسائل

أولا حسب الزمن:

تتطلب وظيفة الرقابة قياس الأداء الفعلي سواء قبل تنفيذ العمليات أو إتمامها أو بعدها، وعليه تنقسم إلى:

- 1- الرقابة القبلية: أو ما يعرف بالرقابة عن طريق التغذية الأمامية أي تحديد المشكلة قبل حدوثها ويعرف هذا النوع بالرقابة الوقائية يعتبر هذا النوع من أهم الاساليب التي تعتمد عليها المؤسسات حاليا وهو في نفس الوقت معقد ومرتبغ التكلفة.¹

¹ مراقبة التسيير والاداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010 .46

2- الرقابة الحالية: تقوم الرقابة المتزامنة للأداء بتصحيح الانحرافات عن المعايير كما تحدث في نفس وقت التنفيذ، والميزة الأساسية لهذا النوع من الرقابة هو تحديد المشاكل وتجسيماها قبل أن تتفاقم وتسبب خسائر كبيرة للمؤسسة

3- الرقابة البعدية: أو ما يعرف بالرقابة عن طريق التغذية المرتدة: وتعني القيام برصد النتائج وإبلاغها بعد فترة طويلة نسبيا من حدوثها فهي تقوم بإخبار الإدارة الى أي مدى تم مقابلة الأهداف الموضوعية سلفا بعد حدوثها، فالقوائم المالية مثل ميزان المراجعة وقوائم الدخل تعطي صورة واضحة عما قامت به المؤسسة في فترة سابقة (الشهر الماضي، الثلاثة شهور الماضية السنة الماضية) وكذلك النسب المالية المختلفة تقيس كفاءة الإدارة في العديد من المجالات كالإنتاج التمويل والتسويق..... إلخ، وتوضح هذه الأسباب أيا من المجالات تحتاج إلى مراجعة وتعديل، بما يؤدي إلى تفادي وقوع الأخطاء في المستقبل ولكن ما يعيب هذه الطريقة هو أنه لا يمكن من خلالها تقويم الخلل عند وقوعه، مما يؤدي إلى تفاقم وتدهور الموقف، والوقوع في أضرار فادحة.²

ثانيا حسب الوسائل (الطرق): وتتقسم الى:

1-مراقبة الحلقات المعلقة:

وهي عبارة عن مخطط للرقابة قائمة على أساس الملاحظة المباشرة في حالة المعايير ثم المقارنة بين هذه الملاحظة بالأهداف.

2-الرقابة بالحوجز:

هو عبارة عن رقابة قائمة على أساس استعمال المعلومات المتحصل عليها والمستخلصة من نظام المراقب ولكن لا تعطي المعلومات حول حالة المعايير.

المطلب الثالث آليات مراقبة التسيير

¹ فايز الرغبي، الرقابة الادارية في منشآت الأعمال، دار الهلال، عمان، 1991 26
² 1992 278

حتى تقوم وظيفة مراقبة التسيير بأداء مهامها على أحسن صورة يعين على المؤسسة إتباع خطوات معينة، بحيث تركز في مسارها على أدوات أساسية لتحقيق أهدافها بأكبر قدر من الفعالية والربحية.

الفرع الأول: خطوات مراقبة التسيير: تشمل كل عملية رقابية ثلاث خطوات أساسية وضرورية وهي:

أولاً: وضع معايير الأداء

تبنى الخطط على أساس تحقيق أهداف رئيسية وأهداف فرعية موزعة على الإدارات والأقسام، وتوضع المعايير بغرض اتخاذها كأساس تقاس بالنسبة له النتائج الفعلية.

وهذه المعايير ماهي إلا تعبيراً عن الأهداف الخاصة بالمؤسسة أو بالإدارة بقسم في المؤسسة وتأخذ هذه المعايير أشكال متعددة فقد تكون على شكل كمي مثل تحديد حجم الإنتاج أو تحديد حجم المبيعات المتوقع.....إلخ، فقد تكون على شكل نقدي مثل تحديد معدلات الإنفاق على المواد الأولية أو الإعلان، وقد تكون على شكل زمني مثل وضع جدول زمني لالنتهاء من عمليات معينة.

كما يمكن أن تأخذ المعايير شكلاً كيفياً وهي أصعب المعايير في التحديد والقياس ومثال ذلك محاولة وضع معايير للعلاقات العامة الجيدة التي يعمل المشروع على الوصول إليها نظراً لأنه لا يمكن ترجمة هذه المعايير إلى أرقام كمية ومن الواجب أن تتوفر المعايير على مجموعة من الشروط أهمها:

- لا بد أن تحدد المعايير بدقة ثم تدون حتى لا يكون هناك تحريف من قبل الأشخاص الذين يراقبون أثناء أدائها بواسطة هذه المعايير؛

- يجب أن يكون المعيار مرناً بما فيه الكفاية؛

- المعايير هي أداة لتحسين الأداء لذا يجب النظر فيها دورياً بواسطة المشتريات الإدارية التي يكون لها سلطة التنسيق بين المعايير الجديدة وإدماجها مع المعايير الموجودة فعلاً.

ثانياً: قياس الأداء المحقق ومقارنته بالمعايير الموضوعية

هذه الخطوة الثانية في عملية المراقبة وهي مراجعة أو قياس الأداء المحقق ومقارنته بالمعايير التي سبق وضعها وتعتمد سهولة أو صعوبة قياس الأداء على مدى معايير يمكن تنفيذها بسهولة. فكلما كانت معايير الأداء مناسبة وكانت الوسائل متاحة لتحديد ماذا يفعل الأفراد كلما سهلت عملية القياس، وإذا ظهرت من المقارنة أنه هناك انحراف عن معيار فإن الأداء يكون خارج السيطرة. وبصفة عامة يمكن القول أنه كلما انتقلت الأعمال من المستوى التنفيذي أي الآلات والمصانع وخطوط الإنتاج إلى مستويات الإدارية الأعلى كلما أصبحت العملية الرقابية أكثر صعوبة وفي نفس الوقت أكثر أهمية. فكلما كانت هناك معايير كمية تعتمد على الأهداف المطلوب تحقيقها كلما سهلت عملية القياس. بالإضافة إلى ذلك فإن المقاييس المختلفة لقياس الأداء والاعتماد على الرقابة التنبؤية والمتزامنة بقدر كان يساعد على تحقيق نجاح في قياس الأداء على المستويات الإدارية المختلفة.

ثالثا: تشخيص الانحرافات وتصحيحها:

تعتبر هذه الخطوة من أهم خطوات المراقبة لأنه بدون اتخاذ الإجراءات الصحيحة لا يمكن القول بأننا قمنا بالمراقبة. ويمكن اعتبار الخطوتين السابقتين وهما تحديد ووضع المعايير ثم مقارنة ما تم إنجازه على أساس هذه المعايير بمثابة تمهيد للقيام بالإجراءات اللازمة لتصحيح أي انحرافات تظهر نتيجة هذه الخطوتين.

تجرى عادة هذه المرحلة على مرحلتين فرعيتين:

✓ مرحلة تشخيص الانحراف والإعلان عنه وتحديد من له علاقة وصلاحيته في اتخاذ القرار التصحيحي.

✓ مرحلة علاج الانحراف بعد الكشف عن أسباب ذلك الانحراف وقد يمتد العلاج إلى تعديل الأهداف أو تعديل الأساليب ذاتها.

وعادة يتم التفكير في الانحرافات على أنها انحرافات سلبية، أي عدم القدرة على الوصول إلى المعايير الموضوعة سلفا وبالتالي تصحيح الأداء المعيب. ولكن يمكن أن تكون الانحرافات في بعض الأحيان موجبة بمعنى الأداء الفعلي قد يكون أعلى من الأداء المخطط، وهذه الحالة تستحق أيضا من الإدارة

دراستها لتحديد ما إذا كان الانحراف الموجب نتيجة لعدم الدقة في وضع المعايير أم لأن أداء الأفراد كان عال¹¹.

الفرع الثاني: أدوات مراقبة التسيير

إن مراقبة التسيير بطبيعتها تركز على أسس للتأكد من نجاعة استغلال موارد المشروع لتحقيق الأهداف وذلك عن طريق مقارنة الأداء الحقيقي بالعياري وعلى أساس نتيجة المقارنة، يتم تحديد الإجراءات التصحيحية اللازمة وللوصول إلى ذلك يمكن للمؤسسة استخدام تقنيات عديدة تعمل في نطاق واحد ألا وهو التحكم في التسيير منها:

اولا : الأدوات التقليدية: وتضم:

1- نظام المعلومات:

وهو مجموعة من الإجراءات النمطية التي تتضمن تجميع وتشغيل وتخزين وتوزيع ونشر واسترجاع المعلومات التي تحتاجها المنظمة بهدف تدعيم اتخاذ القرارات والرقابة داخل المنظمة، أنها العملية المادية التي تدعم نظام المؤسسة عن طريق تزويدها بالمعلومات لإنجاز أهدافه. هو مجموعة من المدخلات التي تمثل بيانات ومعطيات مختلفة، يتم معالجتها للوصول إلى مجموعة من المخرجات للحصول على نتائج أفضل مقارنة بالمعايير المحددة لقياس الفائدة أو المردود.²

2- المحاسبة العامة:

تعرف المحاسبة العامة والمحاسبة المالية على أنها نظام معلومات يعمل على تسجيل العمليات التي تحدث بين المؤسسة ومحيطها، من أجل تحديد وضعيتها وأدائها بشكل عام، كما تعمل على تزويد المساهمين والمتعاملين الخارجيين مع المؤسسة بالمعلومات الضرورية.³

¹ زكرياء الدوري وآخرون، مبادئ ومدخل الإدارة ووظائفها، الطبعة العربية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012 260.

² صلاح الدين عبد المنعم مبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية طبعة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 2000 51.

³ مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الطبعة السابعة، الجزء الاول، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008 14.

3- المحاسبة التحليلية: أي محاسبة التكاليف هي تجميع وتخصص تحليل لبيانات تكلفة الانتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة الاعداد التقارير الخارجية والتخطيط الداخلي ورقابة العمليات الجارية و لاتخاذ القرارات الخاصة.¹

ثانيا: الأدوات الحديثة:

1- التحليل المالي: هو العملية التي يتم من خلالها استنباط مؤشرات ونسب مئوية من البيانات المالية والمحاسبية للمؤسسة لما يؤدي لتصحيح وزيادة الفعالية الاقتصادية لتلك المؤسسة.²

2- الموازنة التقديرية : هي خطة مالية قصيرة المدى، تتضمن توزيعا للموارد مرتبنا بالمسؤوليات المحددة من أجل تحقيق الأهداف التي تطمح إليها المؤسسة، ويجب أن تكون الموازنة مرفقة بمخطط عمل (plan d'action) نوعي ويتضمن تواريخ، إنجاز النشاطات.³

3- لوحة القيادة: عرفها كل من "S . Sépari"; "C .Lazard" "على لأنها مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل ومسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على عمليات القسم المعني، كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقب التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها".

¹ نعيم داوود، التحليل المالي دراسة نظرية تطبيقية دار البديا ، للنشر و التوزيع، 2012 10.
² عدنان هاشم السمراي، الإدارة المالية (المدخل الكمي)، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012 83.
³ ، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007 213.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية من بين أهداف الأنظمة التي تستخدمها الإدارة العصرية في مراقبة التسيير واتخاذ القرار وذلك من خلال مجموعة من الطرق، بحيث لها القدرة على حل المشكل الاساسي الذي يواجه أي مؤسسة ألا وهو كيفية تسيير التكاليف، وذلك لما تشتمل عليه من أدوات وأسس لتجميع بيانات التكاليف وتحليلها وتبويبها بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة والرقابة وعليها، ومن ثم مساعدة المؤسسة على اتخاذ القرار المناسب ورسم السياسات الانتاجية والتسويقية.

المطلب الاول: مفهوم المحاسبة التحليلية

إن المحاسبة التحليلية هي أداة دراسة وتحليل وتسجيل البيانات المتعلقة بالتكاليف، حيث تعتبر من أدوات الإدارة التي توفر البيانات اللازمة للقيام بالدراسات أو اتخاذ القرار فيما يتعلق بالمنتجات أو العمليات.

الفرع الاول: نشأة المحاسبة التحليلية

أدت الثورة الصناعية التي بدأت في القرن الثامن عشر إلى انتقال طريقة تصنيع الخامات والمواد الأولية من طريقة بدوية إلى طريقة آلية، حيث ظهر تطور صناعي وحضاري رافقه تطور الفكر المحاسبي، مما زادت حاجة الأفراد والشركات لتخفيض الأسعار وتشديد الرقابة على عناصر التكاليف، وظهرت الضرورة إلى معلومات تتناول التكاليف، ولعجز المحاسبة المالية على ذلك ظهرت المحاسبة التحليلية كأحد فروع علم المحاسبة، فعمدت على تطبيق المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية في تحليل وتسجيل بيانات التكاليف بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة والاستفادة من هذه البيانات في زيادة الكفاءة الإنتاجية في المشروعات، كما أنها استخدمت كأداة فعالة للمحيط الداخلي والخارجي

حتى أطلق على محاسبة التكاليف في تطورها المحاسبة الإدارية، ويمكن تقسيم فترة ظهورها إلى:¹

() المحاسبة التحليلية التقليدية: في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر، كانت الأغلبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير والسوق هو المرشد للقرارات

الاقتصادية، ونظام المحاسبة العمة هم المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية، ولقد أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة، وخاصة بعد الضائقة الكبرى لسنة 1929، وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

المحاسبة التحليلية المعاصرة: بدأت المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية بعد 1945، حيث تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض تكاليفها للحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة، مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها ، تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة، لاستخراجها في أعداد الميزانيات المتغيرة ومعرفة عتبة مردودها.

الفرع الثاني: مفهوم المحاسبة التحليلية

تماشت المحاسبة التحليلية على عدة تسميات قبل أن تستقر على اسمها الحالي:

فقد عرفت بمحاسبة التكاليف لكون مهمتها كانت تقتصر على الإنتاج المادي فقط، دون الخدمات ولكن بعد ظهور الحاجة إلى أداة فعالة لتسيير ظهرت باسم جديد هو المحاسبة التحليلية للاستغلال.

كما تعرف على انها: وسيلة متميزة، الهدف من استخدامها عموما هو تصنيف وتبويب ومتابعة التكلفة بغرض تقويم اداء نشاط المؤسسة.¹

وفي تعريف آخر: المحاسبة التحليلية، أو كما تسمى كذلك بمحاسبة التكاليف *Cosy Accounting* هي مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بتجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف على أهداف التكلفة.²

وعرفت أيضا على أنها: مجموعة الأساليب والطرق المستخدمة في تجميع التكاليف وتحديد تكلفة وحدة الإنتاج أو أية عملية من العمليات، أو أي محور آخر ويتم تطبيق مفاهيم محاسبة التكاليف على مختلف القطاعات التجارية والزراعية والخدمات وغيرها بالإضافة للقطاعات الصناعية.¹

¹ عبد الجليل بودراع، مدخل إلى المحاسبة التحليلية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، 2009، 15.
² المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار البداية ن، 2010، 23.

وكخلاصة لكل ما سبق يمكن اختصار تعريف المحاسبة التحليلية كالآتي:

المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، وهي علم يدرس الأسس والمبادئ العلمية للتكلفة ونظريتها ونظم تطبيقها في مختلف المشروعات، وبناء على هذه المعطيات المقدمة يتخذ المديرون القرارات الملائمة للمؤسسة.

الفرع الثالث: أهداف المحاسبة التحليلية

إن للمحاسبة التحليلية عدة أهداف باعتبارها محاسبة موجهة لتسيير المنظمات ، وتساعد أصحاب القرار في اتخاذ القرار المناسب، وتتمثل أهدافها في ما يلي:²

1) قياس تكاليف الاداء: الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من أجل إثبات تكلفة كل عنصر مما يؤدي للوصول إلى الأهداف التالية:

✓ تحديد تكلفة كل عنصر؛

✓ تحديد التكاليف داخل كل مركز تكلفة؛

✓ تحديد التكلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات؛

✓ تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم للمخزونات.

2) قياس تكلفة الإنتاج: تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة، وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حيث تتم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت، وكذلك مدى استفادته من الخدمات والوازم المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج، لتحديد سعر البيع وتقييم المخزون السلعي.

3) الرقابة على عناصر التكلفة: وذلك لتحقيق الكفاية والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، وتتم من خلال المستندات، وذلك لمقارنة النتائج الفعلية المخططة لتصحيح الانحرافات واتخاذ الإجراءات المناسبة.

¹ تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، 17.

² الطرق الحديثة لحساب التكاليف دراسة حالة مؤسسة نفضال، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة السعيدة، 2012-2013، 20 21.

ج) اتخاذ القرارات: يجب أن تعتمد الإدارة قرار من أفضل البدائل المتاحة لديها، والذي يحقق أهداف المؤسسة، من بين القرارات التي تساعد المحاسبة في اتخاذها:

- ✓ تحديد العلاقة بين التكلفة، الحجم، الربح؛
- ✓ اتخاذ القرار بتوفيق حظ إنتاجي معين او الاستمرار فيه،
- ✓ شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج؛
- ✓ تغيير الآلات؛
- ✓ توسيع النشاط.

ج) إعداد الكشوف المالية: تهدف المحاسبة التحليلية إلى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد السلع المصنعة والبضائع المباعة، وتستخدم بيانات التكاليف في إعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة.

ج) تقدير المردودية: تدرس المردودية على مستويات مختلفة، وكذلك على ضوء النتائج المحاسبية تتخذ القرارات المناسبة سواء زيادة الإنتاج أو تخفيضه أو التوقف تماما عنه.

المطلب الثاني: أدوار المحاسبة التحليلية

ترتكز المحاسبة التحليلية على مجموعة من الوظائف حتى تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة الاقتصادية، تساعد على تحقيق أقصى ربح ممكن لضمان الاستمرارية في السوق، وهي:¹

ج) الدور التسجيلي: هي تختلف حسب الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة في عملية التسجيل، سواء كان أساس دمجها في السجلات المحاسبية ككل أو مسك سجلات مستقلة بالمحاسبة التحليلية.

ج) الدور التحليلي: تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف، وربطه بمركز التكلفة بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.

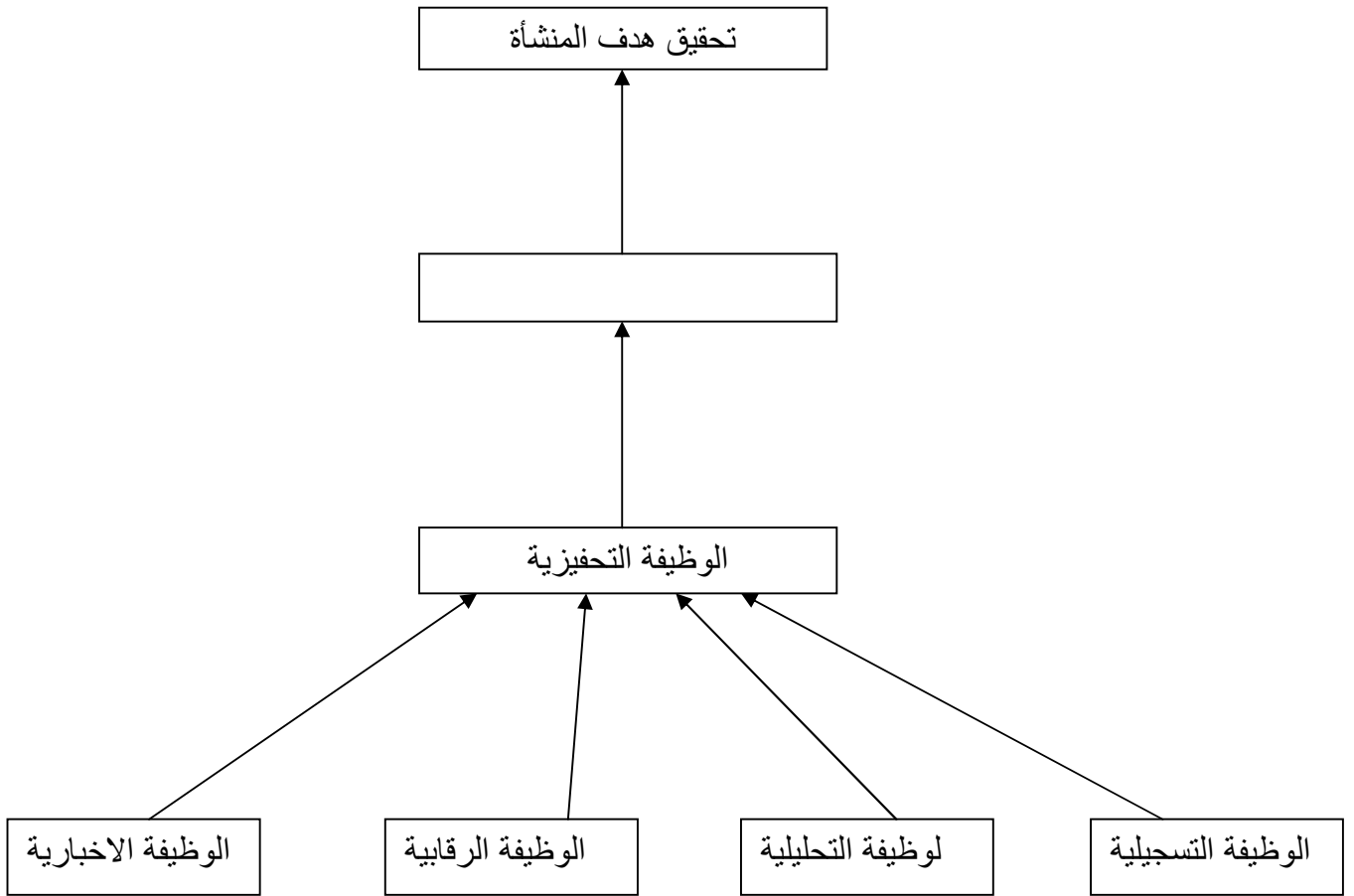
ج) الدور الرقابي: وذلك من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز، لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما يتفق فعلا، وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من المعايير

¹ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامه للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، 30 31.

المحددة، أو غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من المعايير المحددة ويجب أن تدرس أسباب هذه الانحرافات من أجل الحد منها.

الدور التحفيزي: تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة وهي تمثل عامل دفع الأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ونتيجة لذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية بشكل كفاء، وهذا سيساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة.

ويمكن التعبير عن هذه الأدوار بالشكل (1-1) كالتالي:



المصدر إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 32.

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية مع المحاسبة المالية والمحاسبة الادارية

الفرع الأول: المحاسبة المالية و المحاسبة التحليلية

تسعى المحاسبة المالية إلى إظهار نتائج العمل المحاسبي بشكل عام دون الدخول في تفاصيل متعددة بسبب أن القوائم المالية تحمل صفة العموم لأنها تنظر إلى الشركة كوحدة واحدة في حين تعمل المحاسبة التحليلية على تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة والعمل على تحسين الاداء التشغيلي للشركة وأدناه أهم الفروقات ما بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية:

جدول رقم(1-1): مقارنة المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية

أوجه الاختلاف	المحاسبة المالية	المحاسبة التحليلية
المعايير	موجودة وملزمة	غير موجودة
الإلزامية	الزامية	غير الزامية
صفات المعلومات الإطار الزمني للبيانات طبيعة البيانات	- بيانات مالية وإجمالية عامة - بيانات إجمالية عن النفقات والإيرادات التي حدثت - موضوعية وقابلة للتحقق	- بيانات مالية وكمية تفصيلية وتحليلية - بيانات عن تكاليف الماضي، الحاضر، والمستقبل - تتسم بالمرونة والسرعة
الهدف من تقديم البيانات	- تحديد نتائج اعمال المنشأة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية	- تحديد تكلفة الوحدات المنتجة وتكلفة انتاج تحت التشغيل والرقابة على التكاليف وخدمة القرارات الادارية
المستفيد من البيانات	المستثمرون، المقرضون ، وذوي العلاقات من خارج المشروع	إدارة المشروع نفسه
فترة التقرير	سنة مالية أو فصلية	قصيرة نسبيا ومتكررة

المصدر: محمد تيسير الرجبى، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة لتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، مصر، القاهرة، 2008، ص19.

على الرغم من الاختلافات السابقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية، فإنهما يملان بعضهما البعض حيث أن كل نظام يقدم معلومات للنظام الآخر، ففي مجال الدفاتر، نجد أن بعض الدفاتر

والسجلات التي تمسكها المحاسبة المالية تستخدم من قبل المحاسبة التحليلية مثل: سجلات الاجور، والمواد، والمصروفات فهذه السجلات توفر المدخلات الرئيسية للمحاسبة التحليلية واللازمة لتحديد تكاليف الانتاج. كما تقدم المحاسبة التحليلية معلومات لإعداد القوائم المالية ومنها تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة مخزون آخر المدة. نظرا لهذه السمات يمكن دمج هذين النظامين معا، بدلا من تصميم كل نظام مستقلا عن الآخر، فمثلا ماهي جدوى أن تقوم المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية بتسجيل تكاليف شراء المواد واجور العمال والمصروفات في مجموعاتها الدفترية كل على حدة، إن الجواب -بطبيعة الحال- لا توجد جدوى من وراء ذلك. وقد زاد من قوة هذا الاتجاه في أيامنا الحالية، وجود آلات التشغيل الالكترونية اذ تستطيع هذه الآلات أن تقوم بالتسجيل والترحيل إلى عدة سجلات بعملية إدخال واحدة للمعلومات.¹

الفرع الثاني: المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية

كان الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية هو حساب التكلفة التاريخية للوحدات المنتجة لأهداف عدة منها: التعبير، قياس هامش الربح، تقييم المخزون وغيرها ومن ثم تطورت هذه الاهداف لتشمل قياس التكلفة بهدف توفير المعلومات والبيانات الملائمة والمفيدة للإدارة للمساعدة في اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية، وهو نفس الهدف الذي ترمي إليه المحاسبة الإدارية وتوفر البيانات والمعلومات الملائمة والمفيدة من أجله.

وبالرغم من تشابه الأهداف إلا أن المحاسبة الإدارية بظروف وأحداث مستقبلية قد تمتد إلى المدى المتوسط والبعيد، بينما محاسبة التكاليف تجمع بين أحداث الماضي وظروفه وأحداث المستقبل وحققته والتي من الممكن أن تستخدم في التنبؤ بالمستقبل القريب.²

¹ عمر عبد الله وزهير الحردب، حاسبة الادارية، الطبعة الاولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2010 23.
² جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009 25.

المبحث الثالث: التكاليف وسعر التكلفة

تتحمل المؤسسة عدة تكاليف في جميع مراحل العملية الانتاجية، والهدف الأساسي من حساب مختلف التكاليف هو الوصول إلى سعر التكلفة وبالتالي تحديد النتيجة التحليلية وذلك بعد تجديد أعباء كل مرحلة من مراحل نشاط المؤسسة ومن أجل التحكم في التكاليف.

المطلب الأول: تعريف التكلفة وسعر التكلفة

إن هدف أي مؤسسة هو تحقيق الربح والعمل على تزويره، ولكن تحصل على مردودية جيدة يجب أن تكون تملك معلومات كافية عن التكاليف لمساعدتها على تحقيق الأهداف.

الفرع الأول: التكلفة

"التكلفة هي القيمة الاقتصادية لأي تضحية اختيارية، سواء كانت مادية أو معنوية، والتي يمكن قياسها بالعملة النقدية التي تبذل في الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية"

"في حين يعرفها المخطط المحاسبي الفرنسي على أنها: "مجموع الأعباء المرتبطة بعنصر محدد داخل المحاسبي."¹

الفرع الثاني: سعر التكلفة

"عرف على أنه مجموعة التكاليف التي صرفتها المؤسسة من اجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما وقابلا للبيع."

"في حين عرفه المخطط المحاسبي العام على أنها مجموع التكاليف المصنفة حسب ترتيب تنظيمي."²

المطلب الثاني: تصنيفات التكلفة

يمكن تصنيف التكاليف من عدة جوانب محتفلة نذكر أهمها فيما يلي:

¹ مؤيد الفضل، الطبعة الاولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012 .127
² بن دحو هشام، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير، دراسة حالة مؤسسة الخزف المنزلي معينة، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص مالية، 2013-2014 .22

أولاً: من حيث الهيكل التنظيمي: و تنقسم إلى:¹

1-الاعباء الهيكلية: وهي الناتجة عن تسيير مصالح المؤسسة (المستخدمين الوسائل...)

2- الاعباء العملية: وهي الناتجة عن استخدام موارد المؤسسة

ثانيا من حيث علاقتها بحجم الانتاج : وتنقسم إلى:²

1- تكاليف ثابتة:هي التكاليف التي لا تتأثر بتغير حجم الانتاج، وتبقى ثابتة ومستقرة في المدى القصير والمتوسط .

2- تكاليف متغيرة: وهي التي تتناسب طرذا مع حجم الانتاج، حيث كلما تغير هذا الحجم بالزيادة أز النقصان، تغيرت هذه التكاليف بنفس الاتجاه وعموما تمتاز ب:

- يمكن تحميلها بسهولة على أقسام الانتاج؛

- إمكانية مراقبة صرفها من قبل رؤساء الاقسام؛

- التكاليف الكلية المتغيرة، تتغير بتغير حجم الانتاج وبنفس النسبة.

3- تكاليف شبه ثابتة: هي تكاليف ثابتة في الاساس، غير أنها قابلة للزيادة عند ارتفاع حجم الانتاج، مثل تكاليف فحص الجودة.

4- تكاليف شبه متغيرة: هذه التكاليف لا تعتبر متغيرة كليا ولا ثابتة كذلك، لكنها تتغير مع حجم

الانتاج لكن ليس بنفس النسبة، مثل: مصاريف فحص الطاقة للمؤسسة أو القسم.³

ثالثاً: من حيث علاقتها بالمنتجات

فهي تتكون من تكاليف مباشرة غير مباشرة كما يلي:⁴

1- التكاليف المباشرة: وهي مرتبطة أساسا بالمنتوج وتتكون:

- العمل المباشر المبذول في عملية الانتاج؛

- تكلفة المواد المباشرة التي تستخدم في العملية الانتاجية بصفة رتيبة.

¹ حاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999 36.

² ، محاسبة التكاليف، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2013 48 49.

³ زهير إبراهيم الحدراب ولؤي وديان، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار البداية ذ 2010 38.

⁴ مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، دار النشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2006 30.

2- **التكاليف غير المباشرة** : وهي مرتبطة بالنشاط الانتاج عموما وليس بوحدة الانتاج في حد ذاتها، وهي الناتجة عن عملية التوزيع الاعباء لكل الاقسام التي تساهم في العملية الانتاجية وفق مفاتيح توزيع خاصة، لتوزع على الوحدات المنتجة وهي:

- تكلفة المواد غير المباشر: التي ترتبط مباشرة عن عملية الانتاج كتكاليف الطاقة والزيوت والوقود؛
- تكلفة العمل غير المباشر: وهو العمل الذي لا يبذل في عملية الانتاج مباشرة، مثل عمل اقسام الخدمات، الرواتب، تكلفة نقل وتخزين الموارد الاولية المياه لأغراض الصناعة...؛
- تكاليف صناعية غير مباشرة: وهي التكاليف الاخرى التي يمكن ربطها مباشرة بعملية التصنيع، كاستهلاك الاصول الثابتة والتأمين والايجار... الخ.

رابعا: من حيث الوظيفة التي تمارسها كل إدارة من إدارات المؤسسة: تتكون من:¹

1- **التكاليف الادارية والمالية**: وتتعلق بعملية الادارة وتمويل المؤسسة.

2- **التكاليف الانتاجية**: وهي المتعلقة بالعملية الانتاجية.

3- **التكاليف البيعية**: وهي المتعلقة بتوزيع وبيع منتجات المؤسسة.

خامسا: من الفترة المحاسبية: وتنقسم إلى:²

1- **تكاليف إدارية**: وهي التي تستفيد منها الفترة المحاسبية التي انفقت فيها، ولا يوجد فيها منافع مستقبلية، وتقف في جدول حسابات النتائج.

2- **تكاليف رأسمالية**: وهي التي تستفيد منها عدة دورات مالية مستقبلية، وتصنيف كأصل وتحول إلى حسابات النتائج عند استهلاكها.

سادسا: من حيث الأهداف: نميز عدة اهداف كالآتي:

1- **هدف الرقابة**:

وهو إخضاع التكلفة لسلوك مخطط يهدف للوصول بها إلى مستوى المعيار المحدد، وهنا نميز بين:

- **التكاليف التقديرية**: وهي التي تحدد مسبقا من خلال التنبؤ بالاحتياجات التمويلية.

¹

² فوزي غرابية، محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، منشورات مكتبة النهضة الاسلامية، عمان، 1990، 10.

- الموازنات: يتم إعدادها على ضوء السياسات الإنتاجية البيعية، وفق خطة منسقة للعمليات في شكل نقدي تحدد من خلال إيرادات ونفقات كل قسم من أقسام المؤسسة.
- التكاليف المعيارية: وتسمى أيضا بالتكاليف النمطية و النمذجية، وهي عبارة عن أرقام تكاليف محددة مسبقا لترجمة مالية لبرنامج، سيتم تنفيذه مستقبلا في حدود سياسة معينة متفق عليها.
- الضبط الداخلي للتكلفة: وتتمثل في المراقبة الداخلية لتدفق عناصر التكاليف في مرحلة الحصول عليها و استخدامها
- محاسبة تكاليف المسؤولية: وهي ربط التكلفة بالفرد المسؤول عن انفاقها اداريا، حتى يمكن مساءلته في حالة وجود انحرافات.

2-هدف اتخاذ القرار: حسب هذا الهدف نجد:¹

- التكاليف المستنفذة والتكاليف الغير مستنفذة: يعكس النوع الأول التكاليف التاريخية المفيدة في الحصول على إيراد (تكلفة الموارد)، في حين تعكس الثانية التكاليف التاريخية المساعدة على تحقيق الإيراد (كتكلفة التخزين).
- التكاليف التفاضلية: وهي التي تتأثر بأحد البدائل المتاحة نتيجة المفاضلة بينها وهي الفرق بين تكاليف بديلين، وهذا الفرق يلعب الدور الاساسي لاتخاذ القرارات
- التكاليف النقدية والاسمية: الاولى هي المدفوعة نقدا حلال دورة الاستغلال، بينما تكون الثانية اسمية في الفترة الجارية، نظرا لاستحقاقها وعدم دفعها حيث تدفع في فترة لاحقة.
- التكاليف المضافة: تمثل الفرق في التكلفة التفاضلية الخاصة بأحد البدائل وتلك الخاصة ببديل آخر.
- التكاليف الواضحة والضمنية: وتتميز الاولى بالوضوح والافصاح والاعلان عنها بالتحديد، على غرار النوع الثاني الذي يعتبر تكاليف فعلية غير محددة القيمة.
- التكلفة الحدية: يعني التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على وحدة اضافية من وحدات الانتاج.

سابعا: من حيث القياس: وتنقسم إلى:¹

- التكلفة: وتمثل التضحية التي يتحملها النشاط مقابل الحصول على منفعة ما قابلة للقياس النقدي و الكمي.
- المصروف: وهي التكلفة المستنفذة.
- الضياع: وهي التضحية التي يتحملها المشروع دون مقابل لخدمة أو منفعة، لتحقيق أهداف النشاط وينتج الاسراف عادة من الاستخدام اللاعقلاني للمواد المتاحة ويقاس بالوحدات النقدية.
- تكاليف الخدمات التسويقية: وتتعلق بتوزيع وترويج ونقل المنتج إلى الزبائن والمستهلكين.

المطلب الثالث: العناصر المكونة للتكلفة وسعر التكلفة

للتكلفة وسعر التكلفة عدة عناصر يمكن ذكرها كل حدى في العناصر الموالية.

أولاً: مكونات التكلفة: تتكون التكلفة من:²

1- تكلفة الشراء: تتكون من سعر الشراء زائد المصاريف التي ترفق العملية من تكلفة التخزين، مصاريف النقل، الحقوق الجمارك وكل المصاريف التي يتم دفعها حتى تصل الموارد إلى المؤسسة.

2- تكلفة الإنتاج: وتتكون من:

ج) تكلفة شراء المادة الاولية المستهلكة في ورشات الانتاج او التحويل

ج) الاعباء المباشر والغير مباشر الخاصة بالتحويل أو الانتاج

3- تكلفة التوزيع: تضم كل العباء الخاصة بعملية توزيع المنتج وتتمثل أساسا في:

ج) مصاريف تخزين المنتج النهائي؛

ج) مصاريف النقل أو الارسال؛

ج) مصاريف الاشهار؛

ج) المصاريف المرتبطة بمصلحة البيع.

ثانياً: مكونات سعر التكلفة:

¹ عماد يوسف الشيخ محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، داراثرء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2008 18.
² أحمد يوسف دودين، ادارة الاعمال الحديثة (وظائف المنظمة)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2012 216.

تتكون من مجموع أعباء المؤسسة الخاصة بدورة الاستغلال والخاصة بخارج دورة الاستغلال وتنقسم

إلى:

1- **الاعباء المحملة:** هي كل الاعباء التي تكون سعر التكلفة والتي لها علاقة منطقية بالمنتج حتى مرحلة بيعه.

2- **الاعباء غير المحملة:** هي الاعباء التي تأخذ بعين الاعتبار في المحاسبة العامة ولا تأخذ في

المحاسبة التحليلية، لأن تحميلها قد يجرّد التكاليف من معناها يمكن ترتيبها كما يلي:

] اهتلاك مصاريف التأسيس؛

] اهتلاك المصاريف الاعدادية: وهي مرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال العادية للمؤسسة؛

] المنح الخاصة بتأمين حياة المؤسسة؛

] مؤونات الخسائر؛

] مؤونات الدعاوي القضائية؛

] مؤونات تأمين القروض: وهذه مرتبطة بدورات خارج الاستغلال العادي وبظروف استثنائية.

3- **العناصر الاضافية:** هذا النوع يمثل أعباء وهمية ذات صفة نظرية، وبالتالي فهي لا تدخل ضمن

أعباء المحاسبة العامة، ذلك أنها الاعباء التي من المفروض أن تتحملها المؤسسة في بعض

ظروف الاستغلال المختلفة.

المبحث الرابع: طرق حساب التكاليف

لقد أصبحت المحاسبة التحليلية في الوقت الراهن لا تعتمد فقط على طريقة التكلفة الكلية، وطريقة التكلفة الجزئية وكذلك المعيارية، باعتبار هذه الطرق من الطرق التقليدية لحساب التكاليف.

حيث ظهرت طرق جديدة والتي تتمثل في طريقة ABC أي حساب التكاليف على حساب الأنشطة، حيث أصبحت معظم المنشآت الحديثة تتجه إلى استعمال هذه الطريقة بدلا من استعمال أنظمة التكاليف التقليدية، ويعود هذا التوجه الى وجود المزايا العديدة التي توفرها طريقة ABC.

المطلب الأول: الطرق التقليدية

وتتمثل في كل من الطرق التالية: طريقة التكاليف الكلية، طريقة التكاليف الجزئية، وكذا طريقة التكاليف المعيارية.

الفرع الأول: طريقة التكاليف الكلية الإجمالية

تعد طريقة التكاليف الكلية من أقدم الطرق، فهذه الطريقة تعتمد على مبدأ التحميل الشامل للتكاليف على وحدة المنتج خلال فترة معينة

حيث يطلق عليها مصطلح "طريقة الأقسام المتجانسة" أو "طريقة مراحل التحميل"

1- مفهوم طريقة التكاليف الكلية

التعريف الأول: "ظهرت الطريقة خلال الثلاثينات بفرنسا وسميت فيما بعد بمراكز التحليل أو الأقسام المتجانسة، وقد كان لها مجال واسع في التطبيق بحيث اعتبرت على أنها المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي أساسا، وكذلك بالنسبة إلى سير

حساب التكاليف حسب المراحل المختلفة التي يقطعها المنتج (الشراء، التخزين، الإنتاج، التوزيع)، بحيث يتم تحميل كل الأعباء على المنتجات بصفة كاملة.¹

يظهر لنا هذا التعريف طريقة التكاليف الكلية تقسم المؤسسة إلى وظائف وأقسام، بحيث تحمل كل الأعباء على المنتجات بصفة كاملة.

التعريف الثاني: " تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة. فالأولى هي التي تحمل مباشرة لتكلفة المنتج بدون غموض، في حين أن الثانية توزع في مركز التحليل، لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة."²

يتضح لنا من هذا التعريف أنه يمكن تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف، منها ما يكون مشترك كمجموع المؤسسة ومنها ما يكون مشترك بين بعض الأنشطة، ومنها ما يكون يتعلق بنشاط معين. وكل مركز تحليل يمكن أن يتصل بوظيفة معينة في المؤسسة، يسمح بتقسيم المؤسسة لمجموعة من الأقسام المتجانسة.

- القسم المتجانس: وقد عرفه دليل المحاسبة المالي على أنه: " النظام المحاسبي الذي يتم فيه تجميع عناصر التكاليف وأسعار التكلفة والتي يتم تحميلها على مختلف الأقسام استخدام وحدات القياس أو نسب مئوية يتم إعطائها حسب توزيع عناصر التكاليف."³

2- مبادئ طريقة التكاليف الكلية

تعتمد هذه الطريقة على عدة أسس يتطلب مراعاتها عند تطبيقها وتتمثل فيما يلي:⁴

- تحديد الأقسام: وتتطلب هذه العملية بدراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة بنشاطاتها وعملياتها معتمدة على الهيكل التنظيمي، وهذا حتى يكون تقسيم المؤسسة يناسب العمل الحسابي، ذويتهم الحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم لتسهيل عملية حصر وتحميل

¹ طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، علوم اقتصادية، فرع: تخطيط والتنمية، جامعة الجزائر، 2002-2003 90.

² طوابية أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 87.

³ أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم الاقتصادية، فرع : التحليل الاقتصادي، 2005-2006 112.

⁴ طوابية أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 99.

الأعباء غير المباشرة، فتحدد الأقسام الرئيسية التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات والمواد، والتي يمكن التمييز بينها فيما يخص الأعباء بشكل إجمالي وتحميلها على المنتجات بواسطة وحدات العمل لكل قسم رئيسي المتعلقة بالمنتجات، وتتمثل تلك الأقسام غالباً في الشراء، الإنتاج، التوزيع وتحديد أيضاً الأقسام المساعدة التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية ونجد منها: قسم الصيانة، الإدارة ...

- تحديد مفاتيح التوزيع: يتم ذلك حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام وتختلف من حالة إلى أخرى ومن بين المعايير التي تستعمل على أساسها مفاتيح التوزيع نجد تكلفة الإنتاج، قيمة التموين، قيمة الآلات، عدد العمال...

- تحديد وحدة العمل: إن تحديد وحدة العمل يعد عملاً أساسياً، فبدونها لا يمكن توزيع الأعباء الغير مباشرة فهي الأساس الذي يعتمد عليه في ذلك: إلا أنه تثار مشكلة عدم تجانس الإنتاج من حيث الوحدات أو الوزن، لذا يلجأ إلى الوحدات المماثلة تكون كوحدة قياس مشتركة وقد تختلف من قسم لآخر ونجد من بينها:

- وحدة المنتج في حالة اختلاف عوامل الانتاج المستخدمة، ويمكن أن يكون منتج نهائي أو جزئي أو خاص بمركز عمل معين ويتم قياسه ب(عدد، وزن، حجم...)

- ساعات اليد العاملة.

- ساعات دوران الآلة.

- مواد أولية مستعملة في قسم معين.

- وحدة نقدية مثلاً.

3- تصنيف الخطوات المتبعة في طريقة الأقسام المتجانسة

هي التصنيفات والمراحل المتبعة لمعالجة وتحليل التكاليف غير المباشرة وتكون كالتالي:

✓ تصنيف الأقسام المتجانسة:

يجدر بالذكر أنه لا يوجد تقسيم نموذجي لمراكز التحليل أو الأقسام المتجانسة في المؤسسة، ومهما تعددت الأقسام فإنها لا تكاد تخرج عن صنفين هما:

✓ المراكز التشغيلية: وهي المراكز التي يكون فيها وحدات العمل مادية (ساعات العمل المباشر، الوحدات المنتجة، ساعات عمل الآلات...) وهي نوعين هما:

✓ المراكز الرئيسية: وهي تلك المراكز التي تحتوي الأنشطة الرئيسية للمؤسسة عن تموين وإنتاج وتوزيع، وحيث أن هناك ضرورة لحساب تكلفتها، لتحمل فيما بعد للمنتج بواسطة وحدات العمل.¹

✓ المراكز الثانوية: دورها هو تسيير عوامل الإنتاج التي تستعملها المؤسسة، أي تقديم خدمات للأقسام الرئيسية، حيث تحقق وظيفة التنسيق والتنظيم الداخلي للمؤسسة.

✓ المراكز الهيكلية: وهي التي تكون فيها وحدات نقدية، والتي يكون فيها النشاط صعب القياس مثل الإدارة العامة.²

✓ الخطوات المتبعة في طريقة الأقسام المتجانسة

هي المراحل المتبعة لمعالجة وتحليل التكاليف غير المباشرة وتكون كالتالي:³

التوزيع الأولي: يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء الغير مباشرة من الأعباء حسب طبيعتها (أعباء، المحاسبة العامة الصنف -6-) إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام (رئيسية ومساعدة).

التوزيع الثانوي: تهدف هذه المرحلة الى تحديد قيمة الأعباء لكل من الأقسام الرئيسية حتى يتسنى تحميلها على المنتجات، وبالتالي توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية.

عند القيام بالتوزيع نكون أمام وضعيتين: وضعية وجود تبادل بين الأقسام فنطبق طريقة التوزيع التنازلي أو وضعية وجود تبادل بين الأقسام وهنا نطبق طريقة التوزيع المتبادل.

¹ Didierlecler , *L'essentiel de la comptabilité analytique*, 4 eme édition, Edition d'organisation, paris, 2004, p 20.

² Didier Leclere, *opcit*, p 21.

³ درحمن هلال، المحاسبة التحليلية نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية لنيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، قسم علوم اقتصادية، فرع: محاسبة وتدقيق، " جامعة بن يوسف بن خدة، جامعة الجزائر، 2004-2005 190 189

التوزيع التنازلي: يتم وقف هذا التوزيع ترتيب مراكز الخدمات ترتيباً تنازلياً ثم توزع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة والرئيسية وتستمر العملية إلى أن تتم عملية توزيع أعباء الأقسام المساعدة كلياً على الأقسام الرئيسية.

التوزيع المتبادل: تهدف إلى تتبع مسار أجزاء الأعباء بدقة وتستعمل في حالة تبادل الخدمات فيما بين الأقسام المساعدة، تستكمل عملية التسوية.

تكلفة وحدة العمل: بعد تحديد مجاميع التوزيع الثانوي للأقسام الرئيسية وتحديد كمية أو عدد وحدات العمل المشار إليها سالفاً يتم إيجاد تكلفة وحدة العمل بقسمة مجموع القسم الرئيسي على عدد وحدات العمل الخاصة به، ومن ثم تتم عملية تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات بضرب تكلفة وحدة العمل في عدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج.

الفرع الثاني: طرق التكاليف الجزئية

وتتمثل هذه لطرق في طريقة التحميل العقلاني: طريقة التكاليف المتغيرة، وطريقة التكاليف المباشرة، وكذلك الطريقة الهامشية.

أولاً: طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

تعتمد طريقة التحميل العقلاني على مبدأ التمييز بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة من جهة، وعلى العموم أيضاً مستوى الأعباء غير المباشرة، بين الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة.

1- مفهوم الطريقة ومبادئها

إن مفهوم التحميل العقلاني مرتبط بفكرة ثبات سعر التكلفة للوحدة المنتجة خاصة عندما ينخفض مستوى النشاط: والمبدأ أن تحمل التكاليف الثابتة فقط بالجزء المناسب لهذا المستوى، بمعنى إزالة أثر تغير حجم الانتاج في حساب التكلفة وهذا فالتحميل العقلاني هو أسلوب لتحميل النفقات الثابتة بطريق عقلانية ومنطقية تستند إلى الإجراءات التالية:¹

¹ مولاي حسين، مكانة المحاسبة التحليلية في القطاع الفلاحي مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع: النقود والمالية، 2006 2007 103.

- تحليل التكاليف إلى متغيرة وثابتة
- تحديد مستوى الانتاج الطبيعي للمؤسسة (حجم النشاط العادي)
- إيجاد التكاليف الثابتة محملة بالعلاقة التالية:
- التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة الاجمالية × (حجم النشاط / حجم النشاط العادي)
- حساب الفرق بين التكاليف الاجمالية والتكاليف المحملة عقلانيا ونميز عدة حالات
- ✓ إذا كان حجم النشاط الفعلي أقل من حجم النشاط العادي هذا يعني أن قدرة المؤسسة العادية تستعمل والفرق بين التكاليف المحملة عقلانيا والتكاليف الاجمالية يعتبر كتكلفة البطالة.
- ✓ عكس الحالة السابقة يعتبر كريح زيادة نشاط.

2- تحديد حجم النشاط:

2-1 - حجم النشاط الفعلي: يمن استعمال عدة عناصر تعبر عنه كوححدات العمل في الاقسام المتجانسة حيث أن عددها في فترة معينة يعبر عن حجم النشاط الفعلي.

- حجم النشاط العادي: أن تحديد حجم النشاط العادي أكثر صعوبة من قياس تنبؤات أو على أساس الطاقة الانتاجية

وعند تطبيقها تكون أمام ثلاث حالات متعلقة بأحجام النشاط ومعامل التحميل العقلاني:

✓ النشاط الفعلي = النشاط العادي: إن مستوى الفعالية (م ت ع، يكون مساويا ل 1، مما يعني تحميل الاعباء الثابتة بصفة كلية ولا ينتج عن هذه الحالة أي فرق (تطابقها مع نتائج طريقة الاقسام المتجانسة)

✓ النشاط الفعلي < النشاط العادي: مستوى الفعالية (م ت ع) < 1، في هذه الحالة المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية قيم تحميل أعباء ثابتة أكبر من الأعباء الثابتة العادية و الفرق بينهما يمثل ربح زيادة النشاط أو الفعالية.

2-2 تحميل التكاليف على المنتجات:

حسب طريقة التحميل العقلاني نفصل الأعباء المتغيرة عن الثابتة في كل قسم، و تخضع التكاليف الثابتة للتحميل عن طريقة معامل التحميل (و الذي يساوي الى حجم النشا الفعلي/ حجم النشاط العادي) بعد ذلك نستعمل نفس المبادئ في تحميل تكلفة المنتجات بطريقة الأقسام المتجانسة بعد إضافة التكاليف المتغيرة لكل قسم الى التكاليف الثابتة المحملة لكل قسم، و في الأخير يتم إضافة و طرح و ربح أو نقص الفعالية و إضافة أو طرح فوارق المخزون الى النتيجة الاجمالية للحصول على النتيجة الصافية¹

ثانيا: طريقة التكاليف المتغيرة

تعتمد هذه الطريقة على تقسيم المصاريف الى متغيرة و مصاريف ثابتة و تهتم بدراسة مستوى المردودية، اكثر مما تهتم بمستوى سعر التكلفة، تركيبته و تطوره مع أن الأول مرتبط بالثاني، و من غير الممكن أن نتكلم عن مردودية المعزل عن سعر التكلفة.

1- مفهوم الطريقة:

تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة ، و هي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، اما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، و تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكاليف المتغيرة مع حساب هامش المتغيرة لكل منتج وهذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيطة.²

2- مبادئها:

تعتمد هذه الطريقة على مجموعة من المبادئ أهمها:³

- تحليل عناصر التكاليف حسب وظائف المشروع و طبيعة تلك العناصر و يتم تحليلها الى تكاليف إنتاجية، تكاليف تسويقية و بيعية، و تكاليف إدارية و تمويلية:
- تقسيم عناصر التكاليف الى تكاليف ثابتة و تكاليف متغيرة

¹ صالح الرزق و عطا الله خليل بن رواد، مبادئ محاسبة التكاليف- بدون طبعة، دار زهران، عمان، الأردن، 1997

43.

² الكريم يعقوب، محاسبة التكاليف ديوان المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 2005 179.

³ محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002 247 248.

- تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط لتحديد قيمة تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة
 - تعتبر التكاليف الثابتة تكاليف زمنية يجب على نتيجة الدورة أن تغطيها
 - المنتجات التامة و المنتجات قيد التنفيذ يتم تقييمها على أساس التكلفة المتغيرة
 - تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة أي ان رقم الاعمال هو أساس قياس مستوى النشاط ويجب عليه أن يغطي التكاليف المتغيرة
 - تبويب التكاليف المتغيرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة.
- 3- عتبة المرودية (نقطة التعادل) :

تتعلق بمستوى النشاط الذي يحقق نتيجة معدومة، وبعبارة أخرى هي النقطة التي يتساوى فيها الإيراد مع التكاليف الكلية. كذلك في نقطة التعادل يتساوى الهامش على التكاليف المتغيرة مع التكاليف الثابتة

تميز بين نقطة التعادل بالكميات و نقطة التعادل بالقيمة:

- نقطة التعادل بالكمية: هي الكميات المباعة من المنتجات التي تحقق المؤسسة بها نتيجة معدومة (تغطية كل التكاليف الثابتة و المتغيرة) أي وحدة إضافية ستبيعها المؤسسة فان مساهمتها الهامشية) سعر بيع الوحدة ناقص التكلفة المتغيرة للوحدة) ستصبح هي الربح الوحدوي.

تحسب الكمية الحرجة كما يلي:

$$\text{الهامش على التكلفة المتغيرة الكلية} = \text{التكاليف الثابتة}^1$$

$$\text{الكمية المباعة} \times \text{الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة} = \text{التكاليف الثابتة}.$$

$$\text{الكمية المباعة الخرجة (حجم التعادل)} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة}}$$

نقطة التعادل بالقيمة (الكمية الخرجة): رقم الاعمال الحرج هو رقم الاعمال الذي يتساوى مع التكاليف الكلية، ويحسب كالتالي:

1 Teller robert, le contrôle de gestion pour un pilotage intégrant stratégie finance, editor management et société, paris, 2000 ,P99 .

عند نقطة التعادل: رقم الأعمال = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة.

رقم الأعمال = (رقم الأعمال X نسبة التكاليف المتغيرة) + التكاليف الثابتة.

التكاليف الثابتة = رقم الأعمال (1- نسبة التكاليف المتغيرة) .

$$\text{اليف الثابتة} / (1 - \text{نسبة التكاليف المتغيرة}) =$$

او بعبارة أخرى:

$$\text{رقم الأعمال الحرج} = \text{التكاليف الثابتة} / \text{نسبة الهامش على التكاليف المتغيرة}$$

3-1 نقطة التوازن

هي نقطة التعادل المالية يتساوى عندها الايراد الكلي مع التكاليف الكلية مضاف اليها قيمة الربح المستهدف، تسمى كمية المبيعات التي تحقق نقطة التوازن بالكمية المستهدفة.

$$\text{الكمية المستهدفة} = [\text{التكاليف الثابتة} + \text{الربح المستهدف}] / \text{المساهمة الهامشية للوحدة}$$

3-2 هامش الأمان

يطلق على هذا المصطلح عادة الفرق بين نقطة التعادل و مستوى النشاط المتوقع أو الفعلي و الذي كون أعلى من مستوى النشاط في نقطة التعادل.

$$\text{هامش الأمان} = \text{حجم المبيعات الفعلية (المتوقعة) } - \text{حجم المبيعات الحرجة}$$

3-3 حساب النتيجة: تحسب النتيجة التحليلية وفق المراحل التالية:

رقم الاعمال - التكاليف المتغيرة= الهامش على التكاليف المتغيرة.
الهامش على التكاليف المتغيرة - التكاليف الثابتة= النتيجة التحليلية¹

ثالثا: طريقة التكاليف المباشرة:

تعتبر التكلفة مباشرة اذا كانت متكونة من الأعباء المتخصصة لها مباشرة أي بدون حساب وسيط و من هنا يمكن اعتبار طريقة التكاليف المباشرة طريقة حساب تكاليف جزئية تتطلب أن يتحقق التمييز بين الأعباء المباشرة و الأعباء غير المباشرة

1- مفهوم الطريقة و خصائصها

في طريقة التكاليف المباشرة لا تؤخذ بعين الاعتبار الا الأعباء المباشرة، سواء كانت ثابتة أو متغيرة، المحملة للتكاليف و تتكون الكلفة المباشرة من :

- الأعباء المخصصة لها مباشرة، والتي غالبا ما تتعلق بالأعباء المتغيرة
- الأعباء التي يمكن ربطها لهذه التكلفة بدون غموض حتى و ان استدعى الامر أن تمر عبر مراكز التحليل بعض هذه الأعباء ثابت و بعضها متغير.²

من خصائص طريقة التكاليف المباشرة ما يلي:³

- تسهل تحديد تكلفة الوحدات حيث انها سوف تحمل التكاليف المباشرة فقط؛
- تحليل عناصر التكاليف على أساس وظائف المشروع إنتاجية تسويقية وإدارية وتمويلية؛
- عند تحديد قيمة بضاعة أول و آخر المدة التامة الصنع أو بضاعة تحت التشغيل أول و آخر المدة بتكلفتها المباشرة؛
- مجمل الربح في هذه الطريقة هو الفرق بين ثمن بيع الوحدات المنتجة وبين تكلفتها المباشرة؛
- ثبات تكلفة الوحدة المنتجة الواحدة فلا تتأثر بزيادة أو تخفيض حجم الإنتاج.

2- الخطوات المتبعة في طريقة التكاليف المباشرة الى تحديد أهمية كل منتج من خلال الهامش على التكلفة المباشرة، وتحدد النتيجة بالمرور بأربعة مراحل هي:⁴

¹ سالمى ياسين الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير والعلوم التجارية، قسم علوم تجارية، فرع محاسبة و تدقيق، جامعة الجزائر 2009-2010 69 78.

² B grand grouillot, op.Cit. p58.

³ عبد الناصر نور عليار الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011 277.

- حساب رقم الاعمال لفترة؛
- إحصاء وتوزيع الأعباء الى مباشرة وغير مباشرة قابلة للتحميل بدون صعوبة بالإضافة الى الأعباء الأخرى مع التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة؛
- حساب الهامش على التكلفة المباشرة هي الفرق بين سعر البيع والتكلفة مباشرة؛
- حساب النتيجة التحليلية: هي الفرق بين الهامش على التكلفة المباشرة والاعباء غير المباشرة المشتركة.

رابعاً: طريقة التكاليف الهامشية:

من بين الطرق التي تستعملها المؤسسة في مراقبة نشاطها ونتائجها واستغلالها وذلك حرصاً على بقائها وتحسين مردوديتها هي طريقة التكلفة الهامشية.

1- مفهوم الطريقة:

تعريف الأول: هو تعريف كلاسيكي ينسب الى الاقتصاديين والذي مفاده أن التكلفة الهامشية هي الفرق بين مجموع الأعباء العادية الضرورية لإنتاج معين ومجموع الأعباء الضرورية لنفس الإنتاج مضافاً إليه او منقوص منه وحدة منتجة أو عدد وحدات معينة.¹

تعريف الثاني: هي التغير الحاصل في التكلفة الاجمالية اثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج، وبمعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على اثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على اثر انخفاض كمية الإنتاج.²

2- أنواع التكلفة الهامشية: وتتمثل في:³

- التكلفة الهامشية الاجمالية أو سعر التكلفة الهامشية، والتي غالباً ما توزع الى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة للاستعمال في التحليل
- تكلفة انتاج هامشية: وهي تمثل التكاليف الإضافية للإنتاج التي يستلزمها انتاج وحدة إضافية.

1 Cuyaubere et Muller, *compatible de gestion et élément d'analyse financière*, Edition groupe revue fiduciaire paris 2000 p 169.

² بو يعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 195.
³ 180.

- تكلفة توزيع هامشية: وهي تشكل التكاليف الإضافية للتوزيع عند بيع وحدة إضافية، وغالبا ما تكون في المؤسسات التجارية.

الفرع الثالث: طريقة التكلفة المعيارية:

التكاليف المحددة مسبقا على أساس علمي في ظروف معينة والتي تتخذ أساسا وضبط التكاليف الفعلية، وهذا ما سوف نتعرف عليه في هذا المطلب.

1- مفهوم التكاليف المعيارية:

اختلف المحاسبون في تعريف التكاليف المعيارية فانطلق أحدهم من معيار تاريخي وعرفها على أنها: "تكاليف مثلية تتلخص في رقم تستنتجه المؤسسة من سابق خبراتها" أو أنها "خطة تكاليف محددة مسبقا على أساس علمي وفني دقيق لما ينبغي أن تكون عليه وحدة التكلفة من منتج أو عملية، وتستخدم كأداة قياس لتجديد الفروق التي تشير الى مستوى أداء الكفاءة الإنتاجية لما تم تنفيذه فعليا، ومنه فهي تساعد الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات"¹ ويمكن تعريفها أيضا " ترجمة العلاقة المباشرة القائمة بين خدمات عناصر المدخلات والمخرجات في صور معايير فنية" ويعتمد في ذلك على دراسة علمية وتجريبية لتحديد أفضل علاقة بين وحدة المنتج واحتياجاتها من كمية المواد وزمن العمل في ضوء العوامل يوضح ما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء بالفعل"²

2- أهداف التكاليف المعيارية:

يحقق استخدام التكاليف المعيارية عدة أهداف منها:

- المساعدة في التخطيط: تقوم فكرة التكاليف المعيارية على التحديد المسبق وبصورة علمية وموضوعية لعناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة منها والثانية لفترة مستقبلية معينة ويخدم هذا التجديد المسبق أغراض متعددة منها: المساعدة على تحديد أسعار البيع المساعدة على تحديد دخل المنشأة.

¹ خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف تخطيط و رقابة الطبعة الأولى، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان، الأردن، 2012 .57
² أبو زيد كمال خليفة وآخرون محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، دار الجامعة الجديدة للنشر والتوزيع، الإسكندرية 2001 .60

الجدول رقم(1-2): مقارنة بين مختلف أنظمة التكاليف

المزايا	العيوب	
التكاليف المباشرة	<ul style="list-style-type: none"> - تحديد المسؤوليات بدون أي غموض. - محاسبة سهلة و سريعة. - استعمال سهل على مستوى المراكز. 	<ul style="list-style-type: none"> - تحديد التكلفة المباشرة مقارنة بما كان عليه في مرحلة ما من مراحل اعداد التكاليف. - سوء تقدير القيمة الحقيقية لتكاليف الانتاج.
التكاليف المتغيرة	<ul style="list-style-type: none"> - تحديد ادنى عتبة يمكن أن يمل اليها النشاط المنشأة والتي يصعب الوصول اليها. - يسهل اتباع منهج اقتصادي. 	<ul style="list-style-type: none"> - غير متوافق مع التكاليف المباشرة على مستوى المراكز - صعوبة التفاضل "النشاط الهيكل". - سوء تقدير القيمة الحقيقية بتكاليف الإنتاج المخزون.
التكاليف الثابتة	<ul style="list-style-type: none"> - سهولة اتخاذ القرارات بالنسبة : . للاستثمار . للمنافسة - تتاسق مع الأسعار. 	<ul style="list-style-type: none"> - يسبب تباطء نوعا ما وبالتالي يصبح تقديري. - التقييم الصحيح، بتكاليف المنهج التام المخزن. - يتطلب توزيع العملية الى عدة مراحل.
التحميل العقلاني	<ul style="list-style-type: none"> - التحكم في التكاليف والمخزونات - يعتبر مؤشر هام بالنسبة للتجار - التحكم في الأسعار والنتائج. 	<ul style="list-style-type: none"> تطبيقه محدود ونظرا لعدم فعاليته في معظم المصالح.

Source : jean Lochar, la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité, Edition d'organisation, 2000 p 4

المطلب الثاني: الطرق الحديثة

بدا ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة بداية عقد الثمانينات على يد بعض الأكاديميين أمثال "روين كوبر" و"روبرت كابلان" حين تمكنوا من تطوير نظام جديد يقوم على فكرة تخصيص التكاليف على الأنشطة (ABC) وقد حقق النظام عدة مزايا غير موجودة في النظام التقليدي.

الفرع الأول: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

1- مفهوم الطريقة:

التعريف الأول: "إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة « ABC » هو أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتماماتها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيراً على زيادة الأرباح"¹

التعريف الثاني: "هي عبارة عن طريقة جديدة لتوزيع التكاليف تتفادى إلى حد كبير عيوب الطرق التقليدية ، وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة، الأمر الذي يساهم في تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والموارد الإنتاجية والطاقة المتاحة وكيفية استعمالها واستغلالها."²

من خلال هذه التعاريف نستخلص بان نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ذلك النظام الذي يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب التكاليف من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف، وتستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة حيث أن الأنشطة تستهلك الموارد المتاحة في حين الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة.

¹ أحمد صالح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006 .70

² سالم ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 93.

❖ مبدأ طريقة ABC:

وتتمثل فيما يلي:¹

- توزع الموارد على الأنشطة بمعنى أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد (وليس المنتج)؛
- لا تقسم الأنشطة على المنتجات فقط لكن على كل مسببات التكلفة cost object أي ان أسباب التكلفة هي التي تستهلك الأنشطة؛
- يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات وأن هذه الأخيرة تستهلك الأنشطة ، وبالتالي يجب حساب نسبة التكاليف المختلفة الى أنشطة معينة ثم تحميل على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، و يفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي الى دراسة كل نشاط شكل مستقل، من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تحسينها و تطويرها.

2- مراحل تطبيق طريقة ABC:

طريقة معالجة التكاليف غير المباشرة المجمعة في مراكز التحليل تمر بأربعة مراحل هي:²

- كل التكاليف المتعلقة بنفس النشاط تجمع في نفس حساب النشاط ؛
- يجب البحث عن، العوامل المفسرة لتغير التكاليف بالنسبة لكل نشاط أو ما يعرف ب cost driver تعبر عن السببية ؛
- كل النشاطات التي لها نفس مفسر التكلفة cost driver تجمع في نفس " مركز التجميع"، الانتقال من المرحلة الثانية الى المرحلة الثالثة لا يتم الا بتقاطع النشاطات مع "مفسرات التكلفة"؛
- مجموع التكاليف " مركز التجميع" تقسيم عدد مفسرات التكلفة المتعلقة بالمركز نفسه يعطي لنا التكلفة الوحوية؛
- تكلفة المنتج هي مجموع قيمة استهلاكات المنتج من التكاليف المباشرة ومن مفسرات التكاليف القادمة من مراكز التجميع والضرورية لإنتاج المنتج.

¹ حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010 ، 129.² سامي ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 96.

4 - أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

- يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC الى تحقيق عدة أهداف التالية:¹
- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف؛
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة؛
- يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف تكلفة المنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة.

الفرع الثاني: طريقة التكلفة المستهدفة:

1- مفهوم طريقة التكلفة المستهدفة:

التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج او الخدمة التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف حيث تضم تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول الى السعر المستهدف حسب المعادلة التالية:

تكلفة الوحدة المستهدفة: سعر الوحدة المستهدف + ربح الوحدة المستهدف²

2- مبادئ الطريقة:

تقوم التكلفة المستهدفة على المبادئ الأساسية التالية:³

¹ اعيل يحي التكويتي، مرجع سبق ذكره ص 71.

² إدارة التكلفة و تحليل الربحية الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2006 275

³ Laurent ravignon, activity based costing- activity based management ABC Enterprise ABC pme alphacen, France, 2008, p03.

- السعر يؤدي الى التكلفة: استنادا لهذا المبدأ تضع طريقة التكلفة المستهدفة اهداف التكلفة بطرح هامش الربح، المرغوب من سعر السوق التنافسي؛
 - التركيز على العمل: أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة التكلفة، والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها؛
 - التركيز على مرحلة التصميم: وهنا يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية، ولذلك يجب ان تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن اطلاق منتجات جديدة في السوق؛
 - تخفيض تكلفة دورة الحياة: يتم تخفيض كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء وتتضمن تكلفة الحياة سعر الشراء تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.
- 3- **خطوات التكلفة المستهدفة:** لتحديد التكلفة المستهدفة يجب اتباع خطوات وفقا لما يلي:¹
- تحديد سعر البيع المستهدف: يعد المنطلق لهذه ويتم ذلك بناء على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة والزيائن من حيث رغباتهم وتقييمهم المنتجات، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته وكمية المبيعات المتوقعة بالإضافة الى افاق تطوير المنتجات الأخرى لها نفس خائص المنتج المعني؛
 - تحديد الربح المستهدف: بناء على استراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح أي الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من منتج معين؛
 - تحديد التكلفة المستهدفة: للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام عنصر بين سابقين يطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، وفي هذه الحالة يلجأ الى إجراءات البحث عن فرص تخفيض تكاليف الإنتاج، وهذا على كامل المراحل والنشاطات؛
 - تصميم أجزاء ومكونات السلعة بشكل يحقق التكلفة المستهدفة: أي القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول الى الأجزاء والعناصر وأسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة وتتطلب هذه الخطوة عناية خاصة

¹ أحمد حسن طاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002 .190

بتحديد مراحل وخطوات الإنتاج لمحاولة الغاء مراحل الإنتاج التي لا تتضمن إضافة أي قيمة للمنتج وذلك لتوفير تكلفة الأنشطة عديمة القيمة.

الجدول (1-3): مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية

الأنظمة التقليدية	نظام التكاليف على أساس الأنشطة
يقدم معلومات تكلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها.	يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم .
التركيز على المنتجات واعتبارها هذه التكلفة.	التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة.
يستخدم معدل تحميل (واحد) للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل المعمل أو يتم استخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم انتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المخططة على أساس التحميل المختار.	يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم انتاجي وسيتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط أي العامل المسبب لتكلفة ذلك النشاط.
استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل أو عدة مجمعات لمؤسسة.	تتعدد استخدامات مجمعات التكاليف القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل حساب تكلفة وحدة النشاط.
قد تكون أسس التوزيع أو التحميل هي نفسها العامل المسبب (احتمال ضعيف).	تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف هي نفسها العامل المسبب (ذات احتمال عال).
تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة.	في الغالب لا يستند العامل المسبب الى متغيرات مالية بل متغيرات أخرى مثل: الوقت، كمية الانتاج.
تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الانتاج.	تحديد تكلفة المنتج بتجميع جميع كلف الأنشطة التي قامت ببنائه.
يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحسابات.	يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جدا.

المصدر: إسماعيل يحي الكويتي، مرجع سبق ذكره، ص 17-167.

خلاصة الفصل

على ضوء ما سبق نستخلص أن مراقبة التسيير تمثل نظاما وعلما للتسيير في آن واحد، فباعتباره نظام فهو يقوم على مجموعة الطرق التي تؤسس الامور الهامة في الميدان، حيث تعتبر المحاسبة التحليلية من أهم تقنيات في مراقبة التسيير وعلى قدر كبير من الأهمية حيث تناولنا اغلب المصطلحات المستخدمة في محاسبة التكاليف، إضافة الى ذلك فقد تم عرض وتقييم الطرق الكلاسيكية المستعملة في تحديد التكلفة مع ذكر مبادئ هذه الطرق، حيث كان مفادها أن نظام التكلفة الكلية تقوم على أساس التحميل الكلي لجميع عناصر التكلفة سواء كانت متغيرة أو ثابتة وسواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، ومن عرضنا نختلف التكاليف الجزئية التي تقوم على تحميل جزء فقط من التكاليف الى المنتج أو الخدمة المقدمة والتي تضم (طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، المتغيرة، المباشر، وغير المباشرة وأخيرا طريقة التكلفة الهامشية). بالإضافة الى طريقة التكاليف المعيارية.

وما يميز هذه الطرق عن بعضها، هي امكانية استعمالها لاتخاذ القرارات سواء على المدى القصير أو المتوسط أو الطويل الاجل حسب أهداف المسيرين.

•
•

المحاسبة التحليلية

يعتبر القرار جزءا مهما وأساسيا مرتبطا بكافة امور حياتنا، بحيث لا يمكن اداء نشاط ما لم يتخذ القرار، فاتخاذ القرارات هي اساس عمل المدير والتي يمكن من خلالها انجاز كل انشطة المؤسسة، وتحديد مستقبلها بحيث لا يمكن اداء وظائف توافر عوامل الانتاج او وظائف دورة الاستغلال بالمؤسسة كالإنتاج، التسويق، الادارة المالية و....الخ، أو اداء وظيفة ادارية كالتنظيم، الرقابة...الخ ما لم يصدر قرار بشأنها،

ومن اجل الوصول الى قرارات صائبة ورشيده تلجأ الادارة الى استعمال العديد من الاساليب ونظم المعلومات التي تعد بوصلة بيد متخذ القرار، ونظرا الى ان معظم وظائف المؤسسة تولى اهتمام كبير بالتكاليف كتكاليف الشراء، تكاليف الانتاج، تكاليف التوزيع...الخ، نجدها دائما تربط جل قراراتها المتخذة بهذا العامل، وعليه مع شيوع استعمال اسلوب المحاسبة التحليلية اصبحت هذه الاخيرة بؤرة اهتمام متخذي القرارات خاصة وان استخدام المحاسبة التحليلية في التسيير يسهل انسياب المعلومات المحاسبية بصورة دورية.

و عليه في هذا الفصل سوف نتطرق الى عملية اتخاذ القرارات بشرح مفصل مع توضيح العلاقة الموجودة بينها وبين المحاسبة التحليلية وابرار مساهمة هذه الاخيرة في الوصول الى القرارات الجيدة وذلك في خلال الارباع مباحث التالية:

- المبحث الأول: الاسس النظرية لعملية اتخاذ القرارات
- المبحث الثاني: كيفية اتخاذ القرارات
- المبحث الثالث: علاقة اتخاذ القرارات بالمحاسبة التحليلية
- المبحث الرابع: أهم القرارات المتخذة عن طريق المحاسبة التحليلية .

المبحث الأول: الأسس النظرية لعملية اتخاذ القرارات

يعتبر القرار ذا أهمية بالغة بالنسبة للمسيرين داخل المؤسسات فهو يعكس قوة المسير ومدى كفاءته وبما ان هدف المؤسسة تحقيق اكبر ربح ممكن والاستمرار في النمو فمن الواجب ان تكون القرارات داخلها مبنية على أسس تسمح لها بتحقيق هدفها خاصة ما يتعلق بالقرارات التسعيرية والإنتاجية.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول اتخاذ القرار

لقد تعددت التعاريف المتعلقة باتخاذ القرار ويعود السبب في ذلك الى تعدد الزوايا التي ينظر منها الباحثين الى هذا المفهوم واهميته في كل من المجتمع والمؤسسة، وبذلك يمكن ذكر بعض التعاريف فيما يلي:

الفرع الاول: مفهوم اتخاذ القرار

توجد العديد من التعاريف لاتخاذ القرارات من بينها نذكر ما يلي :

عرفت على انها: " هي الاختيار القائم على أساس بعض المعايير مثل اكتساب حصة اكبر من السوق، تخفيض التكاليف توفير الوقت، زيادة حجم الإنتاج والمبيعات وهذه المعايير عديدة لان جميع القرارات تتخذ في ذهن القائم بالعملية اختيار البديل الأفضل الى حد كبير بواسطة المعايير المستخدمة"¹.

حسب هذا التعريف فاتخاذ القرار هو اختيار البديل الافضل الذي يقوم على عدة معايير، وبالتالي هو خطوة من خطوات عملية متكاملة.

في حين عرف كذلك على انه "عملية شاملة تقوم لإيجاد حل لمشكلة معينة. تتداخل عوامل مؤثرة عديدة في عملية اتخاذ القرار في المنظمة. من تلك العوامل ما هو فني متخصص وما هو تنظيمي يتعلق بالعاملين والمستويات الإدارية وما هو اجتماعي ونفسي لمتخذ القرار ذاته."²

¹ فريد فهمي زيارة، وظائف الإدارة، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، 2009، ص 127.

² بشير العلق، الإدارة الحديثة نظريات و مفاهيم، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 160.

من الملاحظ في هذا التعريف انه اكثر شمولاً من التعريف السابق، حيث انه عالج مصطلح اتخاذ القرار باعتباره عملية تتأثر بعدة عوامل منها ماهو فني متخصص ومنها ما هو تنظيمي وأخير منها ما هو اجتماعي نفسي.

وفي نفس السياق السابق عرف احد الباحثين اتخاذ القرار قائلاً : "انه عبارة عن عملية تشكل نظاماً يتكون من مجموعة من العناصر المترابطة والمتفاعلة معا والتي يؤثر بعضها في بعض، و بالتالي فانه لا يمكن القول بان عملية اتخاذ القرار هي مرادف لمجرد الاختيار النهائي تشمل عليها عملية صنع القرار".¹

وعليه يمكن القول ان عملية اتخاذ القرار هي عملية ممنهجة تقوم على عدة اعتبارات للوصول الى الاختيار الانسب من بين البدائل التي تم تحديدها، بغية حل مشكلة ما او تحقيق النتائج المطلوبة على العموم.

ومن هنا تبرز أهمية اتخاذ القرارات داخل اي مؤسسة فهي تعتبر أساس عمل المدير والتي يمكن من خلالها انجاز كل أنشطة المؤسسة وتحديد مستقبلها والتي نبرزها في الآتي:

✓ وسيلة علمية وفنية تابعة لتطبيق السياسات داخل المؤسسة وتحقيق أهدافها بصورة موضوعية وعلمية؛

✓ تعتبر القرارات وسيلة لاختيار وقياس مدى قدرة الرؤساء في القيام بالوظائف والمهام الادارية المطلوب تحقيقها؛

✓ تعتبر ميداناً واسعاً لرقابة الادارية؛

✓ تلعب القرارات دوراً حيوياً وفعالاً في القيام بكافة العمليات الادارية كالتخطيط، التنظيم، الرقابة، التوجيه وغيرها؛

الفرع الثاني: اهم تصنيفات القرارات المتخذة في مؤسسة ما

بالرغم من تعدد التصنيفات لأنواع القرارات هنا يتم التركيز على القرارات الأكثر شيوعاً وتتمثل فيما يلي:²

¹ علاء الدين عبد الغني محمود، إدارة المنظمات، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 165.

² بشير العلاق، مرجع سبق ذكره، ص 163، 161.

1- قرارات تتعلق بالإنتاج:

يتضمن هنا النوع قرارات عديدة في هذا المجال كقرارات تحديد موقع المصنع وحجمه وحجم الانتاج وسياساته، وقرارات ترتيب المصنع وأنواع الآلات، وكذلك تتضمن هذه القرارات مصادر الحصول على عناصر الانتاج والرقابة على الانتاج وجودته:

- ✓ حجم الانتاج؛
- ✓ حجم المصنع؛
- ✓ موقع المصنع؛
- ✓ التصميم الداخلي للمصنع؛
- ✓ طرق الانتاج؛
- ✓ اجراءات الشراء؛
- ✓ كمية المخزون؛
- ✓ طرق دفع الاجور؛
- ✓ مدى البحث الفني؛
- ✓ اهمية التفتيش.

2- قرارات تتعلق بالمبيعات:

وتشمل هذه القرارات تلك المتعلقة بتحديد نوعية السلعة ومواصفاتها، وتحديد الاسواق التي سيتم فيها البيع وقنوات التوزيع التي توصلها الى السوق، كذلك تتضمن القرارات المتعلقة بتعبئة المنتجات وتغليفها وتسعيرها والقيام ببرامج للاعلان والدعاية، وبحوث التسويق المستخدمة وتقديم خدمات البيع:

- ✓ تحديد السوق.
- ✓ موقع مكاتب البيع.
- ✓ تغليف المنتجات.
- ✓ العلامة التجارية المستخدمة.
- ✓ منافذ التسويق المستخدمة.
- ✓ السعر.

- ✓ مدى تنوع الاعلانات.
- ✓ طرق مكافأة رال البيع.
- ✓ جهود ترويج المبيعات.
- ✓ بحوث التسويق المستخدمة ومداهها.

3- قرارات تتعلق بالتمويل:

القرارات التي تتخذ في هذا المجال تحدد حجم راس المال اللازم ورأس المال العامل والسيولة النقدية ، وطرق التمويل، كما تتضمن طريقة تحديد نسبة الارباح المطلوب تحقيقها وكيفية توزيعها والاجراءات المحاسبية الخاصة بذلك:

- ✓ الهيكل المالي.
- ✓ شروط الائتمان.
- ✓ مقدار راس المال العامل.
- ✓ طرق الحصول على الاموال الجديدة.
- ✓ توزيع الارباح.
- ✓ خطط اعادة التمويل.
- ✓ تحديد تكاليف العمليات.
- ✓ الاجراءات المحاسبية.
- ✓ الاندماج.
- ✓ التصفية.

4- قرارات تتعلق بالأفراد:

تتخذ في هذا المجال قرارات تتعلق بتحديد مصادر الحصول على الافراد، وطرق اختيارهم وتعيينهم وبرامج تدريبهم وأسس تحليل الوظائف وتوصيفها وتقويمها، وسياسات دفع الأجور والتعويضات والمكافآت، كما تتضمن تحديد أساليب الترقية والتقاعد والفصل من العمل، ومعالجة التأخير والغياب وشكاوي العاملين وعلاقة المؤسسة بالاتحادات والنقابات العمالية والمؤسسات المختلفة المرتبطة بالعاملين

- ✓ مصادر الحصول على القوى العاملة.

- ✓ اساليب الاختيار.
- ✓ مدى التدريب ونوعه.
- ✓ تحليل العمل وتقييمه.
- ✓ استخدام نظام الاقتراحات.
- ✓ معالجة التأخير والغيابات.
- ✓ اسس دفع الاجور.
- ✓ طرق الترقية.
- ✓ الترويج لوسائل الامان.
- ✓ علاقة المؤسسة بالجماعات الخارجية.

المطلب الثاني: نظريات اتخاذ القرارات

مرّ مفهوم اتخاذ القرار بتطور تماشياً مع تطور الفكر الإداري حيث برزت على إثره العديد من النظريات نذكر من أهمها مايلي: ¹

1- النظرية التقليدية (الكلاسيكية)

اعتمد الفكر التقليدي في عملية اتخاذ القرار فكرة أساسية مفادها ان الفرد يهدف في اتخاذ القرار تحقيق الربح، وهذا مرهون بضرورة اختيار البديل الافضل لمعالجة المشكل، وتعتمد هذه النظرية على قابلية الفرد في تحديد المشكلة بشكل دقيق وحصر جميع البدائل الممكنة للمعالجة بشكل عقلائي ورشيد اي يتمتع بالقدرة على وضع الرأي السديد والمبني على معرفة تامة للمشكلة والبدايل والمقاييس والتقويم والاحتساب والاختيار، اي ان هذه النظرية منطلقاتها تنبع من نموذج الرجل الاقتصادي الذي يستند في اتخاذ القرارات الى العقلانية او الرشد.

الا ان هذه النظرية تعرضت لجملة من الانتقادات نذكر أهمها: ²

¹ امينة مسغوني وسهيلة شوية، آليات اتخاذ القرار داخل التنظيم وعلاقتها بالرضا على الاداء الوظيفي، مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص علم اجتماع تنظيم وعمل، كلية العلوم الاجتماعية والانسانية، جامعة حمة لخضر -الوادي-، الجزائر، 2014 - 2015، ص ص 47،48.

² المرجع اعلاه، ص 50.

- تفترض ان متخذ القرار يعمل ضمن نظام مغلق بعيدا عن تأثيرات البيئة الخارجية للمؤسسة التي تتميز بالتغير المستمر وهذا يتعارض مع الواقع الحالي الذي يقوم على اعتبار المؤسسة نظام مفتوح؛

- كون متخذ القرار فردا يتعامل مع جماعة متعددة الأطراف (بيئة داخلية و خارجية) فهو يتأثر بها ويؤثر فيها هذا من جهة، ومن جهة ثانية ان كل حالة من حالات اتخاذ القرار قد تحتوي على أهداف متعددة ومتناقضة، مما يجعل عملية الرشد في اتخاذ القرار لتحديد الحل الامثل أمر غير مضمون.

2- نظرية العلاقات الانسانية:

اكتشفت هذه النظرية أهمية العوامل الاجتماعية في الانتاج، حيث ان تماسك الجماعة له تأثير على انتاجية العمال وسلوكهم، كما هدفت هذه النظرية الى الدور الذي تلعبه العلاقات الانسانية في السلوك التنظيمي للمؤسسة، وقد ومن ثم استنتجت بأن التغيرات التي تؤثر في السلوك التنظيمي تتمثل في:

- ✓ القيادة ونمط الاشراف داخل المؤسسة؛
- ✓ الاتصالات ودور التنظيمات غير الرسمية في فعالية التنظيم؛
- ✓ المشاركة من خلال ادماج العمال في عملية التسيير واتخاذ القرارات وبهذا تكون هذه النظرية. قد اختلفت عن النظرية التقليدية في مجموعة من النقاط وهي:

- اللامركزية في اتخاذ القرارات؛
- الاعتماد على الجماعات وليس على الافراد؛
- الفرد ليس برجل اقتصادي او آلة رشيدة تحكمه الحوافز المادية، وانما شخص يمتلك شعورا واحاسيس واحتياجاته ليست كلها مادية بل منها ما هو معنوي؛

ولم يعط اصحاب هذه النظرية اي شرح لعملية اتخاذ القرارات بل ركزوا على أن متخذ القرار يجب ان يشارك العمال في هذا القرار وحسب هذه النظرية يحصل متخذ القرار على معلومات من خلال شبكة رسمية وأخرى غير رسمية هي أسرع وتلعب دورا أكبر، لان لها علاقات مباشرة مع العمال وبالتالي مع مصادر المعلومات اذ ادت هذه المدرسة الى تطور كبير في الفكر التنظيمي من خلال تسليط الضوء

على التنظيم غير الرسمي والعلاقات غير الرسمية وأثر الحوافز على الانتاجية، لكنه لم يحدث التغيير الضروري الذي يؤثر ايجابيا على عملية اتخاذ القرارات وبالتالي على جودة القرارات المتخذة.

3- النظرية السلوكية: هذه النظرية تمحورت في دراسة سلوك الفرد اثناء العمل، اذ تؤكد على ان متخذ القرار كفرد له افضلياته الخاصة به، الى جانب ما يتسم به من دوافع لا شعورية ومهارات ومشاعر. وكل هذه تؤثر في عملية اتخاذ القرار. كما أن متخذ القرار يواجه معلومات غير كاملة عن الموقف، وعن البدائل الممكنة، وعن نتائج كل بديل. وقد برز هنا مفهوم "الرشد المحدود" الذي يؤكد على ان متخذ القرار، وفي ضوء عدم اكتمال المعلومات، يحدد عددا قليلا من البدائل ويتوقع عددا قليلا من النتائج لكل بديل للوصول الى هدف غير مصاغ بدقة، وبالتالي فانه عندما يبحث عن الحلول المرضية فانه يكتفي بعدد محدود من البدائل، لكل منها عدد محدود من النتائج.

4- النظرية الحديثة: من رواد هذا الفكر "هيربرت سايمون" حيث يرى "سايمون" ان السلوك الاداري هو نتيجة لعمليات اتخاذ القرارات التي تجري في التنظيم، وبالتالي فان فهم ذلك السلوك والتنبؤ به تقتضيان دراسة كيف تتخذ القرارات ومعرفة المؤثرات التي تحددها.

وقد قسم "سايمون" صور الرشد في القرارات :

- ✓ القرار الرشيد موضوعيا: هو ذلك القرار الصحيح الذي يهدف الى تعظيم قيمة معينة في موقف معين؛
- ✓ القرار الرشيد شكليا: وهو ذلك القرار الذي يعظم طريقة التوصل الى القيمة المعينة في اطار المعرفة والمعلومات؛
- ✓ القرار الرشيد بطريقة واعية: وهو ذلك القرار الذي يقوم على عملية واعية لتطوير الوسائل؛
- ✓ القرار الرشيد قصدا: وهو القرار الذي يقوم على عملية مقصودة لجعل الوسائل ملائمة للغايات؛
- ✓ القرار الرشيد تنظيميا؛
- ✓ القرار الشخصي الرشيد: وهو القرار الذي يوجه تماما لتحقيق الاهداف الشخصية للمدير متخذ القرار.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في اتخاذ القرارات

هناك العديد من العوامل التي تؤثر في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات المختلفة ولذلك ينبغي على متخذ القرار اخذ هذه العوامل بعين الاعتبار، ولعل اهم هذه العوامل هو تأثير متخذ القرار نفسه، لأنه يؤثر على القرار بطريقة مباشرة في بعض الأحيان وغير مباشرة في أحيان اخرى، وهذا يعتمد على طبيعة القرار ومدى ارتباطه شخصيا بمتخذ القرار مثل: العوامل السيكولوجية الداخلية

الى جانب هذا العامل توجد عوامل اخرى يمكن تصنيفها بناء على درجة التأثير، فمنها ما تؤثر مباشرة في عملية اتخاذ القرار ومنها ما تؤثر بطريقة غير مباشرة كالآتي:¹

1-العوامل البيئية الخارجية: وهي العوامل التي تؤثر على القرار الإداري بطريقة غير مباشرة وتشمل:

- ✓ العوامل الاقتصادية: هي العوامل المتعلقة بالركود والرخاء والكساد الاقتصادي، ومدى دعم الحكومة للنواحي الاقتصادية وهل هناك تشجيع على الاستثمار الى المساعدات المالية التي منحتها الحكومة للقطاع الخاص؛
- ✓ العوامل السياسية و التنظيمية: هي العوامل المتعلقة بالأحوال السياسية السائدة في الدول مثل: استقرار الحكومة في دولة ما وكذلك اللوائح والقوانين التي تحكم هذه الدولة وعلاقتها بالدول المجاورة؛
- ✓ العوامل الثقافية: هي العوامل المتعلقة باللغة والدين، والحضارة ومسؤوليات المعيشة في هذا البلد؛
- ✓ العوامل التكنولوجية: هي العوامل المتمثلة بمدى التقدم التكنولوجي في الدولة من أجهزة واتصالات... الخ.

2-العوامل الداخلية: هذه العوامل تؤثر على القرار بشكل مباشر وهي:

- ✓ حجم المنظمة؛
- ✓ القوانين واللوائح في هذه المنظمة ؛
- ✓ الموارد المالية والبشرية للمنظمة؛

¹ نزاف كنعان، القيادة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص 393، 394.

✓ العلاقة بين المدراء سواء مدراء الاهتمام أو الادراك .

المبحث الثاني: كيفية اتخاذ القرارات

اتخاذ القرار هو مهمة جوهرية في الإدارة، تمر وفق مراحل مختلفة والتي تهدف الى الوصول لقرارات منطقية تساعد المنظمة على تحقيق أهدافها، حيث تتخذ على حسب ثلاثة حالات رئيسية (حالة التأكد التام، حالة المخاطرة وحالة عدم التأكد)، وكذلك وفقا لنماذج وأساليب متبعة في ذلك، وهذا ما سنتعرف عليه في هذا المبحث.

المطلب الاول: مراحل اتخاذ القرارات

تمر عملية اتخاذ القرار بعدة خطوات، اختلف كتاب علم الإدارة في عددها، وفيما يلي سنتطرق الى اكثر المراحل تناولا:¹

1- تحديد المشكلة: تعتبر هذه المرحلة الأساس الذي تقوم عليه عملية اتخاذ القرار لان القرار يصدر لعلاج مشكلة معينة ولهذا فان لهذه المرحلة أهميتها الكبيرة فعلى متخذ القرار أن يكتسب الخبرة والدراية والقدرة على تحديد المشكلة تحديد دقيقا.

2- جمع بيانات وحقائق من المشكلة، بعد التعرف على المشكلة والتحديد السليم لها، نبدأ في البحث وجمع البيانات والإحصاء المتعلقة ثم تحليلها ودراستها دراسة عميقة مستفيضة فالقرارات لا تتخذ في جهل أو فراغ معلوماتي، فعلى متخذ القرار أن ينتقي الحقائق ذات العلاقة بالمشكلة وعليه أن يتأكد تماما من صحة المعلومات كما عليه أن يحدد المعلومات الإضافية التي تلزمه وكيفية الحصول عليها حتى يتمكن من تقدير درجة الخطر التي ينطوي عليها القرار.

3- تحديد بدائل الحلول: يعد البديل الوسيلة الموجودة امام متخذ القرار كل المشكلة القائمة، ونقول عن الحل المطروح انه اكتسب صفة البديل القابل للاختيار اذا توفر فيه الشرطين معا:

أ- ان تكون له القدرة على المشكلة؛

ب- ان يكون في حدود الموارد والإمكانات المتاحة.

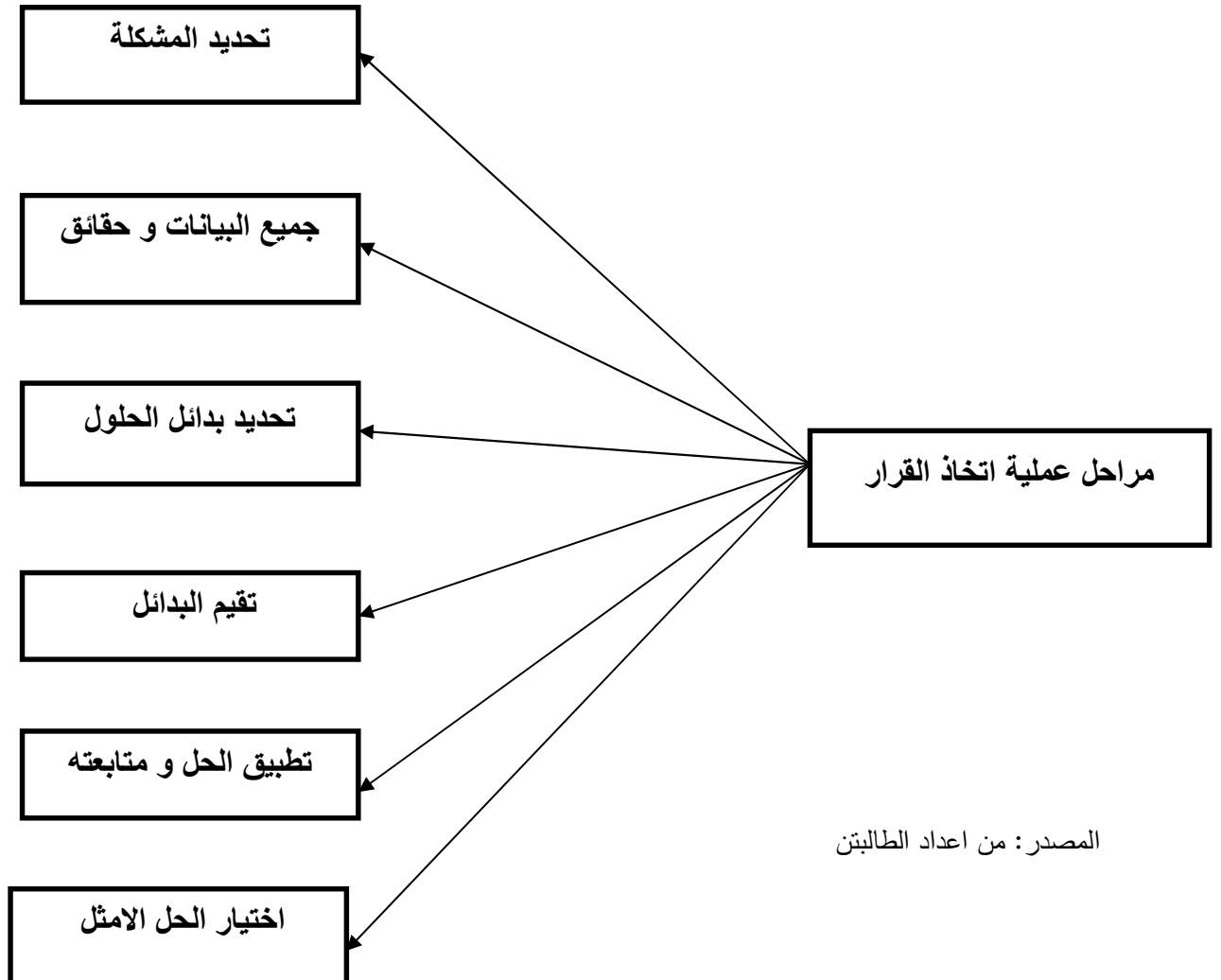
¹ حامد الشمرتين ومؤيد الفضل، الأساليب الإحصائية اتخاذ القرار، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 03.

4- تقييم البدائل: ان النجاح في تقييم البدائل امر يتوقف على مدى صدق وحدائة البيانات وعلى مدى وصول هذه المعلومات في الوقت المناسب ، ومن الجدير بالملاحظة ان عملية تقييم البدائل تتسم بالمنطق والمعقولة ويتوقف حسن التقييم على اتخاذ القرار الرشيد.

5- اختيار الحل الأمثل: تمثل هذه المرحلة أشق وأصعب المراحل التي يمر بها متخذ القرار، فبعد ان يتم تقييم البدائل يبقى القيام بعملية التفضيل والاختيار بينها ويتم ذلك مقارنة البدائل ثم اختيار البديل الأفضل والاحسن وذلك يتطلب خبرة و دراسة علمية.

6- تحويل القرار الى عمل فعال ومتابعته بعد التوصل الى اختيار البديل المناسب للحل، تنتهي العملية بوضع القرار موضع التنفيذ أي بتحويله الى عمل فعال عن طريق تعاون الآخرين، فعلى متخذ القرار ابلاغ المعنيين بتنفيذ ما عليهم القيام به وتحفيزهم على ذلك.

الشكل رقم (1-2): الخطوات المختصرة لعملية اتخاذ القرار



المصدر: من اعداد الطالبين

المطلب الثاني: حالات اتخاذ القرارات

تقسم اتخاذ القرارات الى ثلاث حالات رئيسية وذلك وفقا الى توافر أو عدم توافر معلومات وهي:

1- **حالة التأكد:** تفترض هذه الحالة ان لدى المدير متخذ القرارات معلومات تامة وكاملة عن النتائج الخاصة بالقرار، وفي هذه الحالة يكون المدير متخذ القرار متأكدا من نتائج كل بديل من البدائل المتاحة مع وجود نتيجة واحدة فقط لكل بديل متاح، غير أن من استحالة معرفة الكاملة للنتائج الخاصة بالقرار من قبل المدير لانه مخلوق بشري غير كامل وتسمى هذه الحالة بحالة التأكد لان متخذ القرار يكون متأكدا من نتائج قراره وهذا يعني أن احتمال حصوله على النتائج المتوقعة هو واحد صحيح.¹

2- **حالة المخاطرة:** تفترض هذه الحالة أن المدير متخذ القرار يعلم بالنتائج المحتملة، لكنه ليس له علم أيا من هذه النتائج ستحذف، وفي هذه الحالة يكون هناك عدد متشعب من النتائج لكل بديل ولا توجد معرفة كاملة باحتمالات وقوعها، والجدير بالذكر أن المدير يفترض فيه ألا تكون ليس لديه القدرة في التحكم أو مراقبة الظروف (او البيانات)، ولكن لديه السلطة والقوة في زيادة أو انقاص عدد من البدائل، ويستطيع متخذ القرار في هذه الحالة ان يقدر نتائج كل بديل لأنه يكون على علم باحتمالات حدوث كل نتيجة ثم يختار البديل الذي يعطي النتيجة المرغوبة من قبل الإدارة.

3- **حالة عدم التأكد:** يقوم متخذ القرار تحت هذه الحالة باتخاذ القرارات في ظل عدم التأكد من احتمالات حدوث نتائج حالات الطبيعة، وليس هناك أي احتمالات معروفة لحدوث تلك النتائج وما عليه الا يعتمد توقعاته الشخصية لهذه النتائج واحتمالات حدوثها مبنية على تجاربه الماضية وخبراته في ذلك المجال.²

¹ محمد عبد الفتاح ياغي، اتخاذ القرارات التنظيمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 21.

² محمد الطروانة وآخرون، مقدمة في بحوث العمليات، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن، 2008، ص 28.

المطلب الثالث: أساليب اتخاذ القرارات

لإتخاذ القرارات في مؤسسة ما يجب الاعتماد على اساليب اختلفت باختلاف طبيعة القرارات في حد ذاتها اي طبيعة المشكلة بالاضافة الى تقدير المدير والظروف المحيطة والإمكانات المتوافرة، فنجد هذه الاساليب منها ما هي الكمية ومنها ما هي غير كمية

1- الأساليب غير الكمية:

يقصد بالاساليب الغير الكمية تلك التي تفتقد للتدقيق والتحميص العلمي، ولا تتبع المنهج العلمي في اتخاذ القرارات وتشمل:¹

✓ الحقائق: تعد الحقائق قواعد ممتازة في اتخاذ القرارات وحين توفرها فان القرارات المتخذة تصبح ذات جذور قوية ومنطقية

✓ البديهية والحكم الشخصي: يعني هذا الأسلوب استخدام المدير حكمه الشخصي واعتماده على سرعة البديهة في ادراك العناصر الرئيسية للمواقف والمشكلات التي تعرض له، والتقدير السليم لإبعادها، وفي فحص وتحليل وتقييم البيانات والمعلومات والفهم العميق لكل التفاصيل الخاصة بها.

✓ الخبرة: لا تقتصر الخبرة في هذا الأسلوب على خبرة المدير متخذ القرار ولكن يمكنه التعلم والاستفادة من خبرات المديرين الاخرين من زملائه وتجاربههم في حل المشاكل الإدارية واتخاذ القرارات الصائبة نحوها.

✓ اجراء التجارب: يتولى متخذ القرار نفسه اجراء التجارب أخذا في الاعتبار جميع العوامل الملموسة وغير الملموسة والاحتمالات المرتبطة بالمشكلة محل القرار، حيث يتوصل من خلال هذه التجارب الى اختيار البديل الأفضل معتمدا في هذا الاختبار على خبرته العملية.

✓ الآراء: يعني هذا الأسلوب اعتماد المدير على البحث ودراسة الآراء والمقترحات التي تقدم اليه حول المشكلة وتحليلها ليتمكن على صوتها من اختيار البديل الأفضل، وهذا يتطلب العديد من البيانات والاحصائيات لاستخراج المناسب منها:

2- الأساليب الكمية:

و من أهم هذه الأساليب نجد:¹

✓ الاحتمالات: تعد عملية اتخاذ القرار الأمثل على قياس الاحتمالات والاحتمال درجة اعتقاد في حدث ما وقيمة الاحتمال تبدأ من الصفر اذا كان الموقف مستحيل الحدوث وقد تكون اذا كان الموقف متوقع الحدوث بنسبة (100%) أي مؤكدة ومن أسباب صعوبة وتعقد هذه المرحلة هو ان اختيار البديل الأفضل سيتبعه اختيارات لاحقة مما يتطلب من متخذ القرار التأكد من احتمالات المستقبل وقياسها اذا امكن.

✓ بحوث العمليات: تعتمد الطريقة العلمية في المفاضلة بين البدائل التي تمكن اتخاذها اتجاه مشكلة معينة من خلال المقاييس الرياضية والمنطقية.

✓ نظرية المباريات: تشمل مجموعة من النماذج التي تمكن من تحديد الاستراتيجيات التي يواجهها متخذ القرار كأحد المشاركين في مباريات المنافسة وكيفية الوصول الى الاستراتيجية الأفضل، وقد أسهمت هذه النظرية في حل المشكلات التي تتعلق بوجود منافسة حيث ثبت جدواها كأسلوب علمي في اتخاذ القرارات في مواقف وظروف المنافسة.

✓ البرمجة الخطية: هو أسلوب يستخدم في تحديد الاستغلال الأفضل للإمكانيات والموارد المتاحة عندما يكون هناك منتج أو أكثر يتنافسان على هذه الإمكانيات المتاحة وهو مجموعة من النماذج الرياضية والرسوم البيانية.

✓ التماثل (المحاكاة): تستخدم المحاكات من خلال الحاسبات الالكترونية والتكنولوجية الحديثة لاختيار صلاحية النماذج الرياضية والرسوم البيانية والمسارات في تقييم البدائل وتوقعات نتائج القرارات الإدارية.

¹ بشير العلق، مرجع سبق ذكره، ص 29

المبحث الثالث: علاقة اتخاذ القرارات بالمحاسبة التحليلية

حين تقوم الإدارة بدراسة حول قرار معين تتخذه بخصوص أمر ما كإضافة قسم أو اغلاقه، إضافة منتج أو سحبه من خط الانتاج وغيرها من القرارات التي تحمل المؤسسة تكاليف معينة لقاء اختيارها، فتضطر لتغيير نهجها أو اي تغيير في المؤسسة، فلابد من اخذ أنواع تلك التكاليف بعين الاعتبار لان بناء القرار سيقوم عليها بشكل كبير.

الامر الذي يظهر أهمية مفهوم التكاليف والمحاسبة التحليلية، اذ يتم التركيز على التكلفة في كل عمليات اتخاذ القرارات عبر كامل مراحل حياة المؤسسة وهذا ما سنتطرق اليه في مبحثنا هذا من خلال التفرقة بين التكاليف المتعلقة والغير متعلقة باتخاذ القرار،

المطلب الأول: التكاليف المتعلقة باتخاذ القرارات

التكاليف المتعلقة باتخاذ القرارات هي تلك التكاليف التي يجب استخدامها في عملية اتخاذ القرارات، وهي تكاليف ذات الصلة بالقرار اذ انها تعتبر تكاليف مستقبلية متعلقة بالتدفقات النقدية، حيث:¹

✓ ان يكون القرار متعلق بالمستقبل، لان التكاليف التي حدثت في الماضي هي تكاليف ليس لها علاقة بأي قرار يتخذ في الوقت الحالي.

✓ أن تختلف باختلاف البدائل، ويقصد بها أن التكاليف التي تختلف من بديل لآخر تكون ملائمة لاتخاذ القرار، أما التكاليف التي لا تختلف بين البدائل تعتبر تكاليف غير ملائمة لاتخاذ القرار.

وتقسم التكاليف المتعلقة باتخاذ القرار الى:²

1. **تكاليف يمكن تجنبها:** وهي التكاليف المباشرة والمرتبطة بوحدة تحليل فرعية، والتي قد تكون

قسما إنتاجيا أو خط إنتاج. كما يمكن التخلص منها إذا تم التخلص من الوحدة الفرعية، أو

بعبارة أخرى هي التكاليف التي يمكن التخلص منها عند توقف خط إنتاجي معين.

¹ زهير عمرو ددر، محاسبة التكاليف مدخل اتخاذ القرارات، دار المريخ للنشر والتوزيع المملكة العربية السعودية، المملكة العربية المتحدة،

2013، ص ص 292، 293

² <http://www.syr-res.com/article/6433.html>

الباحثون السوريون، اتخاذ القرارات الادارية(الجزء الثاني)، تم تصفحه يوم 2018/04/18، الساعة 23:45 .

2. **تكاليف الفرصة البديلة:** هي هامش المساهمة المفقود أو المضحى به نتيجة تبني بديل معين، كما تعرف بأنها أقصى عائد مساهمة تفقده المؤسسة نتيجة اختيارها بديلا معيناً ورفض البدائل الأخرى.

كما تعرف على أنها: هي تلك التكاليف الضائعة وهي الإيراد الضائع على المؤسسة في حالة قبول بديل من البدائل وتفضيله عن بديل آخر، أو هي التضحيات التي تحدث نتيجة اختيار الإدارة لبديل واحد ورفض البدائل الأخرى.

المطلب الثاني: التكاليف الغير متعلقة باتخاذ القرارات

التكاليف غير المتعلقة باتخاذ القرارات هي تكاليف غير ملائمة وهي تلك التي لا تتأثر بأي بديل من بدائل القرار أي أنها متساوية بالنسبة لكل البدائل، وعلى ذلك فهي لم تؤثر على تفضيل بديل معين وترك بديل آخر

وهي تلك التكاليف التي لا تتعلق باتخاذ القرار نظراً لأنها لا تعتبر تدفقات نقدية مستقبلية ولا يمكن أن تحدث في كل الأحوال بغض النظر عن اتخاذ القرار أو عدم اتخاذه.¹

وتقسم التكاليف الغير متعلقة باتخاذ القرارات بدورها الى:²

1. **تكاليف لا يمكن تجنبها:** وهي التكاليف التي تتحملها المؤسسة بغض النظر عن قرار

الاستمرار في نشاط معين، أي أنها تكاليف لا يمكن تجنبها نتيجة لتوقف نشاط أو خط إنتاجي معين، فهي تبقى ثابتة بالإجمالي وضمن المدى الملائم بغض النظر عن القرار المتخذ.

2. **التكاليف الغارقة:** هي تكاليف تاريخية لأنها حصلت نتيجة القرارات في الماضي ولا يمكن

التراجع عنها بأي حال من الأحوال فهذا النوع من التكاليف سبق التضحية به، ولا يمكن لأي قرار مستقبلي أن يتأثر به فهو يصنف ضمن التكاليف الغير ملائمة.

¹ صلاح مهدي جواد و حسين عمران الرفاعي، دور التكاليف الملائمة في ترشيد القرارات التشغيلية، مجلة جامعة بابل، العلوم الانسانية، جامعة كربلاء، كلية الادارة و الاقتصاد، المجلد 18، العدد1، 2010، ص3.

² <https://accdiscussions.com>

3. **التكاليف الاستبدالية:** هي التكاليف التي تنشأ من استبدال أصل قديم بأصل آخر حديث، وهي تختلف عن التكلفة الأصلية لشراء الأصل لزيارة الأسعار وظهور تكنولوجيا، وهذا النوع من التكاليف مهم جدا لأن التكلفة التاريخية لا تتماشى مع الوقت الحاضر.
 4. **التكاليف الإجتماعية:** هي التكاليف التي يتحملها المشروع نتيجة سياسة عامة أو تاريخية لقوانين العمل نتيجة لسياسات اجتماعية، مثال: إنشاء دور حضانة لأبناء العاملين، المساهمة في مكافحة التلوث، وهذه التكاليف مهمة عند تقييم الأداء وقياس الانتاجية.
 5. **تكاليف خاضعة للرقابة وتكاليف غير خاضعة للرقابة:** التكاليف الخاضعة للرقابة تتمثل في: التكاليف التي يمكن السيطرة عليها من قبل شخص أو مستوى إداري محدد، مثل: تكاليف يمكن التحكم فيها في نفس القسم الإنتاجي كمية المواد المستخدمة في الانتاج، وعدد ساعات العمل المباشر.
- أما التكاليف الغير خاضعة للرقابة فهي التكاليف التي يصعب السيطرة عليها أو رقابتها من قبل شخص أو مستوى إداري معين بالرغم من تأثره بها، مثل: نصيب القسم من تكاليف الايجار أو التأمين على العمال.

المطلب الثالث: المحاسبة التحليلية كنظام معلومات لاتخاذ القرارات

قبل التطرق الى المحاسبة التحليلية كنظام معلومات له دور في اتخاذ القرارات، علينا اولاً معرفة نظام المعلومات المحاسبية الذي يقصد به ذلك الجزء الاساسي والهام من نظام المعلومات الاداري في الوحدة الاقتصادية في مجال الاعمال، والذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية من مصادر خارج وداخل المؤسسة، ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها الى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات.

ويعتبر نظام المعلومات المحاسبي من أهم وأكبر النظم الفرعية المكونة لنظام المعلومات الاداري، حيث يتميز بالشمولية لتزويده بجميع المعلومات المتعلقة بكل نشاط داخل المؤسسة وخارجها.

الفرع الاول: مفهوم نظام المعلومات المحاسبة التحليلية

تركز المحاسبة التحليلية على الاغراض الداخلية التي تتعلق بالتخطيط وإدارة مختلف الأنشطة وتقييم وحساب التكاليف للوحدات والأنشطة والمنتجات، معتمدة في ذلك على ما تقدمه المحاسبة العامة من معطيات ومعلومات بحيث تكون مخرجات المحاسبة العامة مدخلات نظام المحاسبة التحليلية. ويعرف نظام المعلومات المحاسبية على: « مجموعة من الاجراءات المنتظمة لتسجيل وتحليل وتخطيط التكاليف المتعلقة بالأنشطة المختلفة والرقابة عليها، طبقا لأسس وقواعد علمية وواقعية وعرض نتائج هذه الاجراءات بطريقة دورية ومنتظمة في شكل تقارير وملخصات ملائمة للأغراض الادارية المختلفة»¹.

كما يعرف هذا النظام على أنه: " وسيلة منظمة لتسجيل وتحليل البيانات الخاصة بالمؤسسة طبقا لأسس ومبادئ علمية، وعرض هذه البيانات بطريقة منظمة ومحددة وذلك لتحقيق أهداف التكاليف في تحديد تكلفة الانتاج بغرض التسعير، التخطيط والرقابة"² من المفهومين السابقين يتضح لنا ما يلي: أن نظام المحاسبة التحليلية وسيلة منظمة ورئيسية هدفها ترشيد واستغلال الموارد المتاحة التي تتسم بندرتها، وهو هدف ضمنى يتحقق من خلال ممارسة وظائف النظام.

كما أن للنظام وظائف أخرى لها أهداف فرعية وهي:³

✓ حصر وتحليل بيانات التكاليف الفعلية؛

✓ حساب تكاليف وحدات الأنشطة المتنوعة؛

✓ تخطيط التكاليف للفترة المقبلة؛

✓ الرقابة على أحداث ووقائع الاداء والانفاق؛

✓ إعداد التقارير الخاصة أو الدورية بهدف إرشاد الإدارة عند اتخاذ قراراتها.

وعليه فإنه ينظر الى هذا النظام على أنه يهدف الى دراسة وحساب التكاليف ومحاولة التحكم فيها من خلال تعامله مع مجموعة من المعلومات والمعطيات.

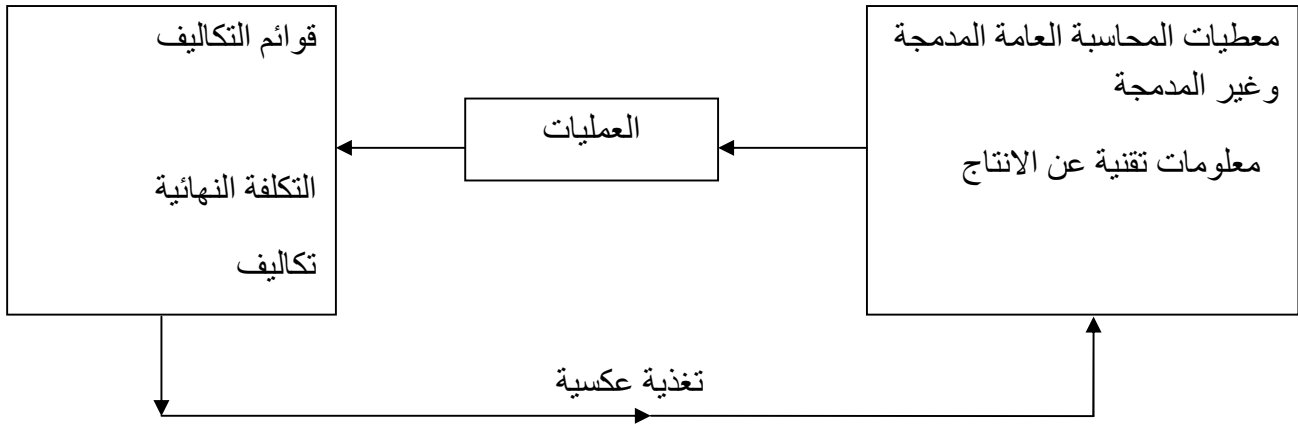
ويمكن توضيح هذا النظام بالشكل التالي:

¹ محمد توفيق بليغ وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، دار العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2001، ص 22.

² عبد الرزاق محمد قاسم، نظام المعلومات المحاسبية المحسوبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2000، ص 233.

³ المرجع اعلاه ص 240.

الشكل رقم (2-2): نظام معلومات المحاسبة التحليلية



المصدر: الخضاري صالح، اشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2016، 2017، ص 32.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن نظام المعلومات يتكون من:

المدخلات: تتكون من مخرجات نظام المحاسبة العامة، أي الوثائق والبيانات والأسعار المنتجة وحركة المخزون وساعات العمل وعمل الآلات... إلخ، ويضاف إلى ذلك مدخلات تقنية أخرى حول الآلات، المعدات والمسائل التنظيمية كالأنشطة والأقسام باعتبارها مراكز التكاليف.

المعالجة: في هذه الحالة يقوم المختصين في هذا المجال باستعمال مدخلات النظام أعلاه، ويقومون بتعديلها متى وجب ذلك وتعتبر تكاليف مدمجة، ويبعدون ما وجب ابعاده وهي تكاليف غير مدمجة، كما يعملون على التوفيق بين هذه المعلومات وصياغتها وفقا لمعايير لحساب مختلف التكاليف.

المخرجات: يقدم نظام المحاسبة التحليلية جملة من المعلومات والبيانات ذات طابع دقيق وموضوعي وتفصيلي، مع ضرورة مراعاة الوقت الملائم والمناسب لذلك، مثل: قوائم التكاليف، وحدات قياس التكاليف وطرق حسابها...، وكل هذا من أجل استعمالها في تحليل الانحرافات المختلفة والتنبؤات بالمستقبل والتحكم في التكاليف.

وهنا يكون النظام المحاسبي قد قدم لنا معلومات دقيقة ومرنة ومحددة، عن كل نشاط أو منتج أو وحدة بالمؤسسة، مما يساعد المسير على اتخاذ القرار المناسب والصائب المدروس.

الفرع الثالث: دور نظام معلومات المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات

تسعى المحاسبة التحليلية إلى خدمة مجموعة عديدة من الاهداف، ولقد كان أول هذه الاهداف هو تحديد تكلفة الانتاج. إلا أنه ومع تطور الأنشطة الإقتصادية تعددت الحاجات والاستخدامات التي من أجلها تطلب بيانات التكاليف. الأمر الذي كان لزاما معه أن تتطور المحاسبة التحليلية لتصبح بدورها شريكا للإدارة من خلال مساعدتها بالقيام بوظيفتي التخطيط والرقابة، حيث تمد الإدارة بالأدوات المحاسبية التحليلية كمايلي:

✓ إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج وعلى استخدام عوامل الإنتاج وذلك بمتابعتها على مستوى الإشراف والمسؤولية؛

✓ توفير أساس سليم لتقييم الإنتاج التام وغير التام أو تحت التنفيذ خلال دورة الاستغلال، وذلك بغرض التصوير الصحيح لنتائج الأعمال ومردودية المؤسسة؛

✓ توفير معلومات المحاسبة بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقا لمراكز التكلفة؛

✓ المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف المستويات.

ويتضح أن مخرجات نظام المحاسبة التحليلية يتسم بالدقة والموضوعية والسرعة مما جعلها تعكس السلوك الحقيقي للتكاليف بالمؤسسة، إذ يساعدها على تشخيص وضعيتها من خلال معرفتها لنقاط القوة والضعف، كما يساعد من خلال مراقبتها للتسيير عن طريق حساب التكلفة ومقارنة ما هو مقدر بما هو حقيقي وتحديد الانحرافات وتصحيحها والعمل على اتخاذ القرارات السريعة والملائمة لتحقيق ضمان استمرارية المؤسسة وتحقيقها لنسب معتبرة من الأرباح .¹

¹ الخضاري صالح، مرجع سبق ذكره، ص ص، 33، 34.

المبحث الرابع: اهم القرارات المتبعة عن طريق المحاسبة التحليلية

للمحاسبة التحليلية دور وأهمية كبيرة في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية، إذ تساعد على اتخاذ قرارات مختلفة المجالات كقرار التسعير، قرار الانتاج، قرار الاستثمار مما يسمح للمؤسسة باتخاذ قرارات صائبة تحقق لها أهدافها المنشودة (الاستمرارية والربح)

المطلب الأول: قرار التسعير والمحاسبة التحليلية

يتمحور هذا المطلب على عرض أهمية المحاسبة التحليلية في عملية اتخاذ قرارات التسعير من خلال التطرق الى:

الفرع الاول: مفاهيم عامة حول السعر والتسعير

1- التعريف الاول: "تعرف عملية التسعير بأنها قرار تحديد السعر الذي يتخذ من خلال عملية ادارية متكاملة مع مراعاة ملة أمور تتداخل في مفهوم السعر، فالتسعير هو وضع أسعار عالية بما يكفي لتغطية التكاليف والحصول على ارباح واسعار منخفضة بما يكفي لاجتذاب الزبائن من جانب آخر، و التسعير الامثل هو استراتيجية كبيرة يجب ، تأخذ بعين الاعتبار كل الاهداف التسويقية خلال عملية التسويق"

2- التعريف الثاني: "يعرف كذلك على انه عبارة عن قيمة الكمية المطلوبة من النقود مقابل قيمة المنتج التي سوف يستفيد منها المشتري" ¹

وهذا نستنتج بأن التسعير هو فن ترجمة القيمة في وقت معين ومكان معين للسلع والخدمات المعروضة التي لها قيمة نقدية وفقا للعملة المتداولة.

وعموما يمكن تصنيف قرارات التسعير الى صنفين هما: ²

¹ ساطع سعدي شملخ، العوامل المؤثرة في قرارات تسعير الخدمات في المصاريف التجارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة و التمويل كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، 2008، ص48.

² سالم عبد الله حسن، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكاليف الخدمات الجامعية، مجلة الجامعة الاسلامية، سلسلة الدراسات الانسانية المجلد الخامس عشر، العدد الاول، يناير 2007، ص235.

أ- قرارات التسعير قصيرة الأجل: وهي التي تغطي العديد من الحالات التي تتطلب اتخاذ قرارات سريعة وعاجلة، كما هو الحال عند قبول أمر خاص بسعر منخفض يزيد عن التكلفة المتغيرة للوحدة ويعتمد قرار التسعير هنا على وجود او عدم وجود طاقة فائقة لدى المؤسسة.

ب-قرارات التسعير الطويلة الأجل: وهي التي يجب ان تغطي التكاليف الكلية للمؤسسة في الأمد الطويل لتتمكن من الاستمرار في نشاطها وغالبا ما يتم اضافة نسبة معينة او مبلغ معين على التكاليف الكلية للوصول الى السعر المستهدف لتأمين الربح المرغوب فيه للمؤسسة.

الفرع الثاني: أهم المؤثرات في قرارات التسعير

يعتمد سعر المنتج او الخدمة على الطلب والمعروض منه، وهناك ثلاث مؤثرات على الطلب والعرض وهي:¹

1- العملاء: يؤثر العملاء على السعر من خلال تأثيرهم على الطلب على المنتج او الخدمة، ويجب أن افحص الشركات دائما قرارات التسعير من خلال اعين عملائها، فزيادة السعر قد تؤدي بالعملاء لان يرفضوا منتج الشركة واختيار احد منافسيها أو منتجا بديلا.

2- المنافسون: لا يعمل رجال الاعمال والمستثمرون في فراغ بل يجب أن تدرك المؤسسات دائما ردود افعال المنافسون، فمن ناحية ان منتجات المنافسون البديلة أو المثلثة يمكن أن تؤثر على الطلب وتجبر المؤسسة في هذا المجال على تخفيض اسعارها، ومن الناحية الاخرى فإن المؤسسة بدون منافس يمكن أن تحدد أو تضع اسعارا مرتفعة وعندما يكون هناك منافسون فان المعرفة عن تكنولوجيا المنافس وطاقته الانتاجية وسياساته التشغيلية يمكن المؤسسة من تقدير تكاليف منافسيها والتي تعد معلومات مهمة للغاية عند وضع اسعار تنافسية.

ولأن المنافسة اليوم اصبحت عالمية الحدود فان التكاليف وقرارات التسعير أيضا تأثرت بالتقلبات في معدلات تبادل العملة بين الدول المختلفة، فعلى سبيل المثال لو أن الين الياباني هبط مقابل الدولار الأمريكي، فإن المنتجات اليابانية تصبح ارخص بالنسبة للمستهلكين الامريكان وبالتالي اكثر منافسة في الاسواق الامريكية.

¹ تشارلز هورنجرن و سريكانت داتار، محاسبة التكاليف "مدخل اداري" الجزء الأول، دار المريخ للنشر والتوزيع، 2009، ص261.

3- التكاليف: تؤثر التكاليف في الاسعار لأنها تؤثر في العرض والانخفاض في تكلفة المنتج مرتبط بالسعر الذي يدفعه العملاء والكمية الكبيرة التي ترغب المؤسسة في عرضها من المنتج والمديرون الذين يحددون بشكل دقيق تكلفة منتجات مؤسساتهم يحددون الاسعار التي تجعل المنتجات اكثر جاذبية للعملاء و تعظم دخول تشغيل مؤسساتهم وعند تحديد التكاليف الملائمة لقرار التسعير عبر كل وظائف سلسلة القيمة بداية من البحوث والتطوير وحتى خدمة العميل.

وهذا وقد اوضحت الاستقصاءات والمسوح الميدانية المتعلقة بكيفية اتخاذ الادارة لقرارات التسعير ان هناك وزنا نسبيا مختلفا يمكن أن تعطيه المؤسسات الى العملاء والمنافسين والتكاليف عند اتخاذها هذه القرارات السعرية، فالمؤسسات التي تبيع منتجات سلعية استهلاكية متشابهة، مثل: الدقيق، الارز، فول الصويا في اسواق عالية المنافسة، لا تتحكم في تحديد الاسعار، ويجب أن تقبل السعر المحدد بواسطة قوى السوق، وتساعد معلومات التكلفة الشركة فقط في التقرير عن مستوى المخرجات الذي يعظم دور التشغيل أما في الاسواق الاقل منافسة، مثل: المتعلقة بكاميرات التطوير ومكونات اجهزة الاتصال، هذه المنتجات تعتبر متميزة وكل العوامل المؤثرة الثلاثة تؤثر في اسعارها، فمنفعة العملاء من المنتج والاسعار المحددة للمنتجات المنافسة تؤثر في الطلب وتكاليف الانتاج والتسليم تؤثر في العرض.

و بالرغم من الدروس العديدة المستفادة من المنافسة الا أن العامل الرئيسي المؤثر في قرارات التسعير هو استعداد العملاء للدفع وليس التكاليف او المنافسين.

الفرع الثالث: التسعير على اساس المحاسبة التحليلية

سوف نتطرق الى ربط التسعير بمختلف الطرق المحاسبية

اولا: الاعتماد على طريقة التكاليف المستهدفة

لعرض تسعير المنتج على اساس التكلفة المستهدفة يتم اتباع الخطوات التالية:¹

1- تحديد المنتج الذي يحقق ويستوفي احتياجات الزبائن المرتقبين: وذلك من خلال ابحاث السوق ومعلومات المنافسة والزبائن المرتقبون وطبيعة المنتج ونطاق مدة حياة المنتج المتوقعة وقوة المنافسة المتوقعة وقوة الطلب والمقدرة المالية للمنظمة.

¹ طه عليوي ناصر، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد الخامس و الثمانون، 2001، ص 5،6.

2- تحديد السعر المستهدف للمنتج: يعرف السعر المستهدف بأنه ذلك السعر المقدر للمنتج سواء سلعة او خدمة الذي يكون المستهلكون المرتقبون على استعداد لدفعه وهذا التقدير يبني على اساس فهم وادراك الزبائن لقيمة هذا المنتج ورد فعل المنافسين ويعد تحديد السعر المستهدف هو نقطة البداية لأنشطة التكلفة المستهدفة وهناك عوامل كثيرة تؤثر على السعر المستهدف منها طبيعة المنتج، رغبات المستهلك المرتقب والسوق المستهدف، ودوره حياة المنتج، العوامل السياسية والقانونية.

3- تحديد هامش الربح المرغوب: يرتبط الربح المستهدف بالأرباح المخططة للشركة وبخاصة على المدى المتوسط مع الاخذ لاعتبار تكلفة الاموال التي تولد تلك الارباح وفي مدخل التكلفة المستهدفة يتم ابتداء احتساب الربح المستهدف في ضوء خطط الارباح متوسطة الاجل التي تغطي فترة 3 - 5 سنوات ثم يصار الى تقسيم اجمالي الربح الى ارباح مستهدفة لكل المنتجات التي تسوق في السوق مستقبلا فيما يتم استخدام معدل العائد على المبيعات أو العائد على الاستثمار لتحديد الارباح المستهدفة.

4- تحديد التكلفة المستهدفة: يتم تحديد التكلفة المستهدفة لوحدة المنتج بطرح هامش الربح المرغوب من سعر البيع المحدد في الوصول الى التكلفة الممكن تحقيقها (المستهدفة) لهذا المنتج في ظل الموارد والانشطة أخذ الاعتبار جميع الاعتبارات و المواصفات الخاصة للمنتج وفي حالة ظهور تكلفة المنتج اكبر من التكلفة المستهدفة يمكن البدء بإجراءات خاصة للبحث عن الفرص المتاحة لتخفيض التكاليف ومن دون التأثير في خصائص ومواصفات المنتج الرئيسية التي يحتاجها الزبائن عن طريق ما يعرف بهندسة القيمة.

5- اجراءات تحليل هندسة القيمة: تعرف هندسة القيمة هي الطريقة او الأسلوب الذي من خلاله تستطيع الشركة تخفيض الكلفة المقدره الى الكلفة المستهدفة حيث ان كل عنصر او جزء من المنتج، يختبر لتحديد كيف يمكن تخفيض الكلفة مع المحافظة على الوظيفة والجودة وأداء المنتج ككل ، لذلك فان هندسة القيمة تحقق أهدافها للوصول الى الكلفة المستهدفة من خلال:

أ - تحديد تصاميم المنتج المحسنة والتي تخفض تكاليف المنتج من دون التضحية بوظائف ونوعية المنتج.

ب - حذف الوظائف او الانشطة غير الضرورية التي تزيد تكاليف المنتج.

ثانياً: الاعتماد على طريقة التكاليف على الأنشطة (ABC)

تعدد اساليب المنتجات والخدمات بالنسبة لجميع المؤسسات حيث يتم التسعير على اساس التكلفة او التسعير على اساس الطلب او التسعير على اساس المنافسة، ولكل من هذه الاساليب مزاياه وعيوبه ودوره او اين التسعير على اساس التكلفة يعتبر أكثر هذه الاساليب قبولاً لاسباب عديدة منها:¹

- تقليل عوامل عدم التأكد في حالة التسعير على اساس التكلفة عنها في حالة التسعير على اساس الطلب الذي يتطلب تكرار المراجعة للسعر كلما تغير مستوى الطلب.
- ان التسعير على اساس التكلفة سوف ينتج عنه اساليب متقدمة او متقاربة لكل خدمة، مما يقلل من المنافسة السعرية التي تحدث ارتباكاً للمستفيدين من الخدمة وجميع الاطراف الاخرى.
- ان التسعير على اساس التكلفة يؤدي الى تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية حتى لا يستعمل مقدمو المنتج أو الخدمة حاجة الزبائن عند زيادة حدة الطلب على هذه المنتجات او الخدمات كما أنه يؤدي الى تحقيق عائد مناسب بالنسبة للمنتجين على استثماراتهم ونظراً للمزايا السابقة التي يتمتع بها اسلوب التسعير على اساس التكلفة، فقد لقي قبولاً من قبل العديد من المؤسسات بالعديد من الدول المتقدمة.

ويختلف اساس التسعير باختلاف المدى الزمني المرتبط به، فالتسعير في الاجل الطويل يرتبط بعدة عوامل تستهدف تغطية جميع عناصر التكاليف الجارية والرأسمالية، و ذلك تطبيقاً لسياسة التغطية الشاملة للتكاليف، في حين ان التسعير في الاجل القصير يرتبط بعوامل اخرى كالمنافسة والعقود المبرمة والتقدم التقني للأصول الرأسمالية.

ومن هنا يمكن القول ان عملية اتخاذ قرارات التسعير وترشيدها متوقف على دقة نظام التكاليف المطبق داخل المؤسسة، انطلاقاً مما توصلنا اليه في هذه الدراسة من دراستنا لمجموع انظمة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف المستندة للنشاط نجد أن هذا الاخير نظام ABC هو أفضل الانظمة من حيث دقة المعلومات التي يقدمها حول التكلفة الحقيقية للمنتج او الخدمة ورقابة التكاليف انطلاقاً مما يستهلكه المنتج من أنشطة وما تستهلكه هذه الاخيرة من تكاليف.

¹ عبد الله عباس، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط (ABC) على قرارات التسعير، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012. ص56.

المطلب الثاني: قرار الانتاج والمحاسبة التحليلية

للمحاسبة التحليلية دور كبير في قرار الانتاج داخل اي مؤسسة اقتصادية وهذا ما سوف نتعرف عليه في هذا المطلب

الفرع الاول: مفهوم الانتاج

للانتاج تعاريف متعددة ومختلفة منها:

دور الانتاج هو عملية تحويل عوامل الانتاج الى سلع وخدمات سواء لاغراض الاستهلاك او الاستثمار او هو ذلك المجهود الواعي الذي يبذله الانسان لتحويل الموارد المتاحة وخلق منفعة ما في صورة خدمة او سلعة تشبع حاجة او اكثر.¹

ويعرف أيضا بأنه: "النشاط الذي يستهدف تحويل المدخلات الى سلع او خدمات، او حسيطة التكامل بين عناصر الانتاج المتمثلة بالأرض، الاموال، العمال، الآلات لخلق سلع وخدمات".²

تعمل عملية الرقابة على الانتاج الى رفع الكفاءة الانتاجية، وذلك من خلال تخفيض تكاليف الانتاج، و منه زيادة عدد المبيعات لتعظيم الربح، لذلك نجد أن المحاسبة التحليلية هنا تركز على عملية الرقابة على الانتاج من خلال الرقابة على مختلف التكاليف الداخلة في عملية الانتاج سواء كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة.³

الفرع الثاني: المحاسبة التحليلية ودورها في عملية الرقابة على الانتاج

ان ضبط التكاليف وتحديدها بدقة يساهم بشكل كبير في عملية الرقابة على الانتاج وتحسينها، وذلك لان التكلفة تعتبر من أهم العناصر التي يجب التركيز عليها لانه من خلالها تكون دراسة الانحرافات اكثر دقة ومن خلال حساب النتيجة التحليلية نستطيع المؤسسة اتخاذ القرار المناسب لها، وذلك من خلال اعدادها لتقارير التكاليف التي تتضمن فيها عرض بيانات التكاليف بعد تبويبها وتسويقها

¹ بن عنتر عبد الرحمان، ادارة الانتاج في المنشآت الصناعية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الاردن، 2011، ص65.

² عبد الكريم محسن و صباح مجيد النجار، ادارة الانتاج و العمليات، مكتبة الذاكرة للنشر والتوزيع، 2009، ص20.

³ كاسر ناصر المنصور، ادارة الانتاج و العمليات، دار حامد للنشر و التوزيع، الاردن، 2000، ص25.

بطريقة تلائم حاجيات الإدارة، بهدف مساعدتها في تحقيق الرقابة على التكاليف، واتخاذ القرارات الرشيدة الذي يحقق الربح الوفير للمؤسسة.¹

كما أن المؤسسة التحليلية تقدم نتائج مفصلة تعتبر بمثابة نقطة انطلاق لعملية الرقابة والتخطيط والتنظيم واتخاذ القرارات ... كما انها تلعب دورا هاما بالنسبة للمؤسسة فهي تسمح بالقيام بمجموعة من العمليات.²

التخطيط: بهدف التخطيط الى وضع خطط العمل التي يجب التمسك بها من خلال فترة العمل المقبلة والتي تكون في الغالب سنة مالية حيث يتم ترجمة هذه الخطط على شكل جداول تعرف باسم الموازنة، وتوفر المحاسبة التحليلية في توفير الكثير من البيانات اللازمة لاعداد هذه الموازنات، كما تعمل على المساعدة في وضع الخطط وتعديلها.

التنظيم و التوجيه: بهدف التنظيم الى ترتيب العمال في مجموعات وظيفية في ادارات الانتاج والتسويق والادارات الاخرى مثل: الادارة المالية وادارة المشتريات ... هذه الادارات تنظم داخليا لتحقيق اهداف المؤسسة، و في هذا المجال تقوم المحاسبة التحليلية بمراعاة التنظيم الاداري الموضوع وتعمل على تجميع و قياس و تخصيص تكاليف تشغيل كل وحدة ادارية، مما يسهل على الادارة قياس اداء هذه الوحدات.

الرقابة: للمحاسبة التحليلية علاقة وطيدة بعملية الرقابة، وحتى تكون العلاقة فعالة يجب على طريقة التكاليف أن تكون قادرة على توفير المعلومات اللازمة لمتابعة الخطة وتقييم أداء الوحدات المختلفة.³

و فيما يلي: الطرق المحاسبية وعلاقتها بالرقابة:

علاقة طريقة التكاليف الكلية بالرقابة: في ظل غياب المعايير او انماط التكاليف، فانه يمكن فقط الحكم على كفاءة التشغيل عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة، ولاشك أن هذا يتطلب مجهودا او وقتا كبيرين دون ان يؤدي الى كشف الحقائق المتصلة بكفاءة التشغيل.

هذا بالإضافة الى أن هذه الطريقة لا تفرق بين التكاليف الثابتة والمتغيرة ما قد يؤدي الى حدوث تقلبات في تكلفة الوحدة من فترة الى اخرى بسبب حجم التقلبات، مما يصعب تحقيق الرقابة معه ويلاحظ أن تكلفة

¹ بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، 2014، ص135.

² محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سبق ذكره، ص ص27،28.

³ نور أحمد و عبيد حسين، مبادئ محاسبة التكاليف، بدون طبعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص135.

تتأثر بعوامل أخرى مثل: دخول منتج جديد يستوعب بعض عناصر التكاليف غير المباشرة، وبناء عليه فان التكاليف السابقة لا يمكن أن تستخدم كمقياس للأداء الفعلي بعد هذا التعديل في خطوط الانتاج.

علاقة طريقة التكاليف المتغيرة بالرقابة: يمكن تحقيق رقابة فعالة في ظل استخدام طريقة التكاليف المتغيرة فهي تساعد على تحديد المنتجات ذات المردودية ترتيبها واتخاذ القرارات بشأنها.

علاقة طريقة التكاليف المعيارية بالرقابة: يمكن تحقيق الرقابة في ظل هذه الطريقة عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية وتحديد الانحرافات واسبابها لكن يلاحظ أن طريقة التكاليف المعيارية لا تعطس الحقيقة الخاصة بأن بعض عناصر الانتاج اذا زاد حجم الانتاج الفعلي على الحجم المأخوذ في الاعتبار عند وضع المعايير، ستكون التكاليف المعيارية أكثر من التكاليف الفعلية ما قد يعطي الانطباع بكفاءة التشغيل ولكن قد لا يكون هذا واقعيًا في بعض الاحالات.

علاقة طريقة المحاسبة التكاليف على أساس الانشطة ABC بالرقابة: تساهم هذه الطريقة في تحديد أدق التكلفة للمنتجات، نتيجة امكانية تخصيص التكاليف غير المباشرة بين اغراض التكلفة المختلفة، في ظل وجود علاقة السبب والنتيجة ووضوحها مع امكانية التعرف على سلوك التكاليف ودراستها من خلال تحليلات التكلفة، الحجم، الربح.¹

المطلب الثالث : القرارات التصحيحية والمحاسبة التحليلية

تعتبر التكاليف أداة من أدوات مراقبة التسيير إذ تمكن المؤسسة من تتبع تطورها، وذلك من خلال مساعدتها على المقارنة الدورية للتكاليف الحقيقية مع التكاليف التقديرية المعيارية. وبالتالي يتولى هنا النظام المحاسبي مهمة الكشف المنظم للانحرافات الموجودة بين التقديرات والإنجازات الفعلية، حيث تسمح معرفة هذه الانحرافات باتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب .

وهنا تظهر أهمية المحاسبة التحليلية كأداة أساسية للمراقبة داخل المؤسسة، حيث تسمح بتحديد الانحرافات وتحليلها من خلال تحديد المسؤوليات على مستوى الاقسام، ومن ثم معرفة أسباب حدوث الانحرافات وتصحيحها في الوقت المناسب باتخاذ القرار الصائب لتحقيق الاهداف المنشودة . وسنتعرف في هذا المطلب على الشروط الواجب توفرها حتى تصبح مهمة تحديد الانحرافات أداة للرقابة، ثم بعدها سنتطرق إلى تحديد الانحرافات على المبيعات.

¹ صلاح عطية أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 10.

الفرع الاول : الشروط الواجب تحقيقها عند تحديد الانحرافات

هناك شرطان أساسيان لا بد من تحقيقها قبل البدء في تحديد الانحرافات وترجمتها حتى تلعب دورها كأداة للتسيير والمراقبة وهما:

1. الاستعمال للانحرافات اللامركزي: إن تحديد المعايير وتحليل الانحرافات من خلال قياس الانجازات لا يكون فعالا إلا إذا تم على المستوى الذي يجري فيه عمليات التصحيحات، وذلك لان الاسباب تؤدي إلى ظهور انحرافات عديدة، معظمها يتعلق بالقرارات التصحيحية اللازمة
✓ تحفيز العمال ؛
✓ الاستعمال السيء للتجهيزات والتخصيص السيء للعمال ؛
✓ نوعية المواد الاولية المستعملة.

وعلى المؤسسة تحديد كل هذه المعايير حتى تتمكن من تحديد الانحرافات بدقة، ومن ثم القيام بالتصحيحات الازمة.

2. دورية حساب الانحرافات: ترتبط مرحلة تحديد الانحرافات هنا بتلك الانحرافات المتعلقة بقرارات التصحيح، وحسب طبيعة كل انحراف، وهذا يسمح للمؤسسة بتحديد الانحرافات في الفترة المناسبة، وهي المدة الملائمة وقد تكون يومية، أسبوعية، أو شهرية.

الفرع الثاني: تحديد الانحرافات على المبيعات

يمكن تحديد الانحرافات على المبيعات (ايرادات المؤسسة) بتحديد الانحراف الاجمالي، ثم تفصيله إلى انحرافات فرعية، ويمكن تحديد الانحراف الاجمالي على المبيعات كما يلي :

الانحراف الاجمالي على قيمة المبيعات = قيمة المبيعات الفعلية - قيمة المبيعات المعيارية.

حيث : إذا كان الانحراف الاجمالي موجب فهذا يعني أنه ملائم، أما إذا كان سالب فهذا يعني أنه غير ملائم لان المؤسسة هنا لم تستطيع تحقيق رقم الاعمال الذي كان ينتظر تحقيقه .

ويتم تحديد الانحراف الاجمالي لقيمة المبيعات إلى التحليل الثنائي التالي :

انحراف على الكمية: ويحسب بالعلاقة التالية:

الانحراف على الكمية = (كمية المبيعات الفعلية - كمية المبيعات المعيارية) / سعر المعيارية
انحراف على السعر : ويحسب كمايلي :

الانحراف على الكمية = (سعر المبيعات الفعلية - سعر المبيعات المعيارية) / كمية المعيارية

وكما هو الحال بالنسبة للانحراف الاجمالي، إذا كان الانحراف على الكمية أو الانحراف على السعر موجب فهذا يعني أنه ملائم والعكس صحيح .

كما يمكن تحديد انحرافات أخرى بنفس الطريقة، تتعلق بالهوامش على الانتاج، وعلى النتيجة سواء الاجمالية أو المفصلة، حسب كل منتج أو كل جهة أو كل زيون .

وترجع أسباب ظهور انحرافات موجبة إلى تحسين مسارات الانتاج، تحسين النوعية، تعدد أنواع المنتجات أو السيطرة على حصة مهمة في السوق، مما يؤدي إلى ازدياد كمية المنتجات المباعة مقارنة بالكميات التقديرية .

أما في حالة ثبات الكمية، فقد يرجع السبب في ظهور انحرافات موجبة إلى الاستراتيجية التسويقية التي تسمح باستقطاب عدد كبير من الزبائن بأسعار مرتفعة، وقد تكون الاسباب ممزوجة بين ارتفاع الكمية وارتفاع السعر في نفس الوقت.¹

¹ درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص ص 239-246 .

خلاصة الفصل الثاني:

تضمنت دراسة هذا الفصل عملية اتخاذ القرارات بمختلف جوانبها من مفهوم القرار ة عملية اتخاذ القرار الى الالهمية، اضافة الى اساليب و نظريات و حالات اتخاذ القرارات بالإضافة الى الجزء الأهم و هو التكاليف الملائمة لاتخاذ القرارات و أهم القرارات المتخذة عن طريق المحاسبة التحليلية.

و في ضوء ما تقدم من دراسة العملية اتخاذ القرارات و الظروف التي في ظلها تتخذ القرارات المختلفة، و تبين الحاجة الى المعلومات المحاسبية التحليلية سواء في تحديد و تحليل المشكلة أو وضع و تحديد البدائل المتاحة و تقدير احتمالات حدوثها و نتائجها هذا باعتبار أن للمحاسبة التحليلية لها دور اساسي في دعم عملية اتخاذ القرارات لمستخدميها داخل المنشأة.

:

واقع تطبيق المحاسبة التحليلية واهميتها

سوناريك-فرجيوّة-

تمهيد:

تعد الدراسة الميدانية عمل أساسي لدعم الجانب النظري، حيث يستطيع الباحث من خلالها تجسيد الواقع من خلال جمع المعلومات حول الموضوع ثم تحليلها للوصول إلى النتائج،

فمن خلال الدراسة النظرية تم معرفة مدى أهمية المحاسبة التحليلية كأداة مهمة تعتمد عليها أي مؤسسة اقتصادية لحساب مجمل التكاليف التي تقع على عاتقها، من خلال مختلف الطرق التحليلية السابقة الذكر سواء كانت تقليدية أو حديثة، وذلك لما توفره من معلومات وبيانات لمراقبة التسيير من جهة، واتخاذ القرارات الصائبة والمناسبة من جهة أخرى.

وفي هذا الفصل سنقوم بإجراء الدراسة الميدانية حول أهمية المحاسبة التحليلية كأداة في اتخاذ القرارات على مستوى مؤسسة سوناريك -فرجيوة-، باعتبارها مؤسسة وطنية عمومية إنتاجية مختصة بإنتاج المدافئ الغازية والمازوتية، حيث قمنا بتطبيق طريقة التكلفة الكلية، وعليه قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: أساسيات حول مؤسسة سوناريك -فرجيوة-

المبحث الثاني: تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسة سوناريك وأهميتها في اتخاذ القرارات

المبحث الثالث: تحليل النتائج

المبحث الأول: اساسيات حول مؤسسة سوناريك -فرجيوة-

مؤسسة سوناريك -فرجيوة- هي كباقي المؤسسات المتواجدة عبر التراب الوطني وهي تابعة للمؤسسة الوطنية الام ببيوزريعة لتحقيق وتسيير الصناعات، لها هيكل تنظيمي يساهم في تحقيق الاتصال بين مختلف اداراتها .

المطلب الاول: لمحة تاريخية عن المؤسسة الام

في هذا المطلب سنتطرق الى تاريخ وتطور مؤسسة سوناريك والهيكل التنظيمي لها وكذا عرض الوحدات التابعة لها والموزعة عبر التراب الوطني.

الفرع الأول: نشأة مؤسسة سوناريك

هي مؤسسة اقتصادية عمومية براس مال يقدر ب: 1724560000 دج، وأصبحت شركة ذات اسهم بموجب العقد التوثيقي المؤرخ في 1989/03/05. نشأت في اطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية و الاجتماعية و تنمية الوحدات الانتاجية في قطاع الصناعة الثقيلة، وهذا بموجب مرسوم رقم 80/165 المؤرخ في 1989\03\05 قصد اعطاء حوافز لتنمية وهي الآن تحت وصاية الوزارة المكلفة بالاقتصاد، وقد تطور راس مالها الاجتماعي في السنوات: 1992، 1993، 1994 كما يلي:

20000000 دج، 150000000 دج، 152000000 دج على الترتيب أهم منتجاتها هي:

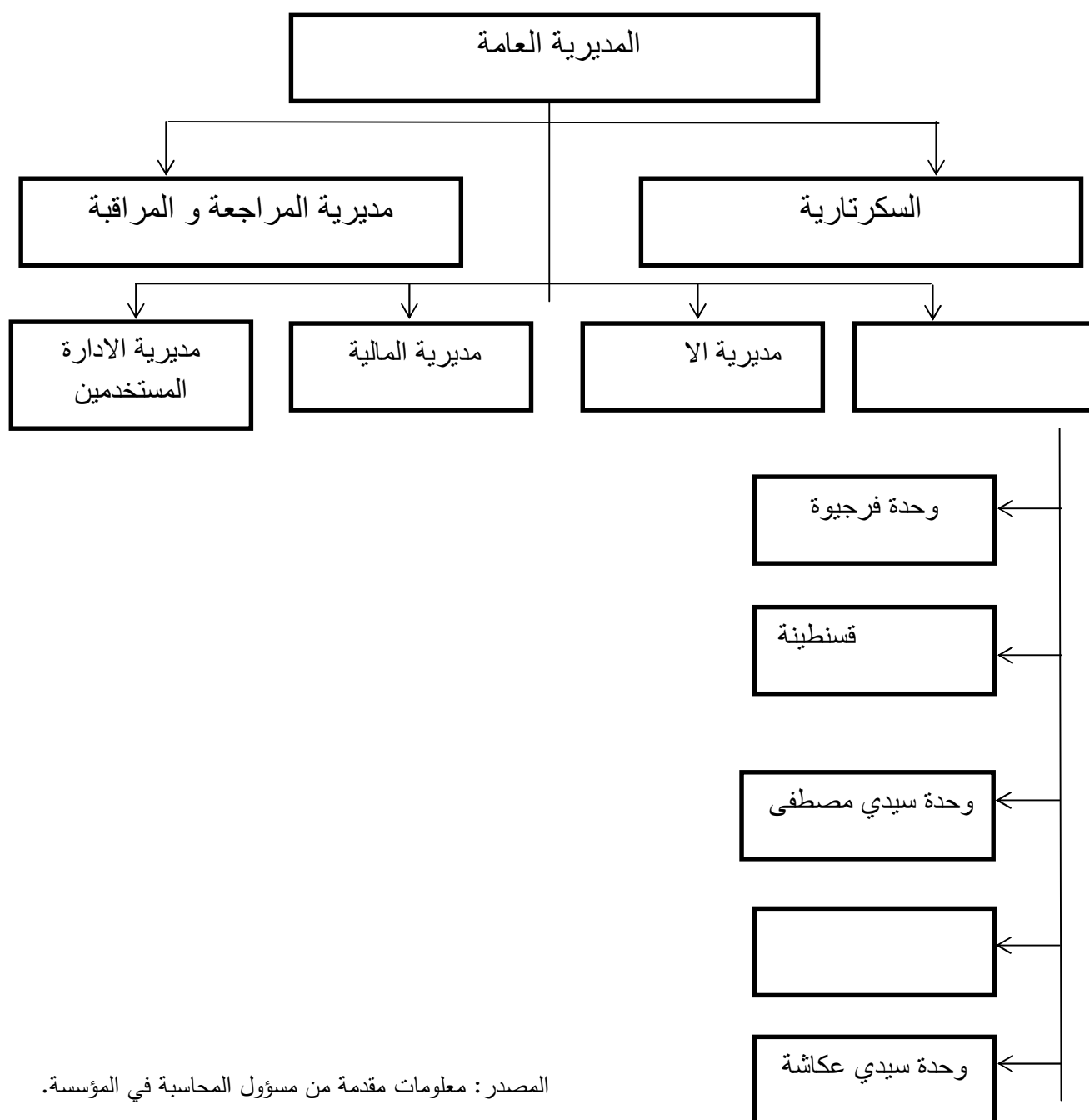
- مدافئ بمختلف الأنواع.
- مطابخ منزلية.
- سخانات ماء.
- مكيفات الهواء.

إن الهدف الاساسي الذي يوجه الاستراتيجية الاجمالية للمؤسسة هو تحسين حصتها في السوق حتى تضمن الزيادة فيه وذلك من خلال تطوير نشاطات جديدة وتحفيز العمال لزيادة أدائهم.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الام

للهيكل التنظيمي الدور الكبير على مستوى المؤسسة، وذلك لانه يبين المعلومات لجهات الاختصاص الرسمية والافراد والمؤسسات الخارجية ويساعدهم في فهم اعمال المؤسسة ونشاطاتها، كما يساعد في عرض مختلف وظائف المؤسسة والتنسيق بينها وهو يفيد في تبسيط علاقات العمل بين مختلف المصالح.

الشكل رقم(3-1): الهيكل التنظيمي للمؤسسة الام



المصدر: معلومات مقدمة من مسؤول المحاسبة في المؤسسة.

من الشكل السابق يتبين لنا ان مؤسسة سوناريك الام تضم العديد من الوحدات والتي نذكرها فيما يلي:

ل وحدة انتاج المدافئ الغازية والمازوتية ومكيفات الهواء

المكان: فرجيوه ولاية ميله

سعر التكلفة للمشروع: 79000000 دج

ل وحدة انتاج المطابخ المنزلية:

المكان: سي مصطفى ولاية بومرداس

سعر التكلفة للمشروع: 42800000 دج

ل وحدة الوسط التقنية التجارية:

المكان: جسر قسنطينة ولاية الجزائر

مجموع المبيعات: 10500000 دج

ل الوحدة التجارية/شرق:

المكان: أفبو ولاية بجاية

مجموع المبيعات: 19500000 دج

ل الوحدة التجارية/غرب:

المكان: سيدي عكاشة، ولاية الشلف

الفرع الثالث: المهام الأساسية للمؤسسة الأم

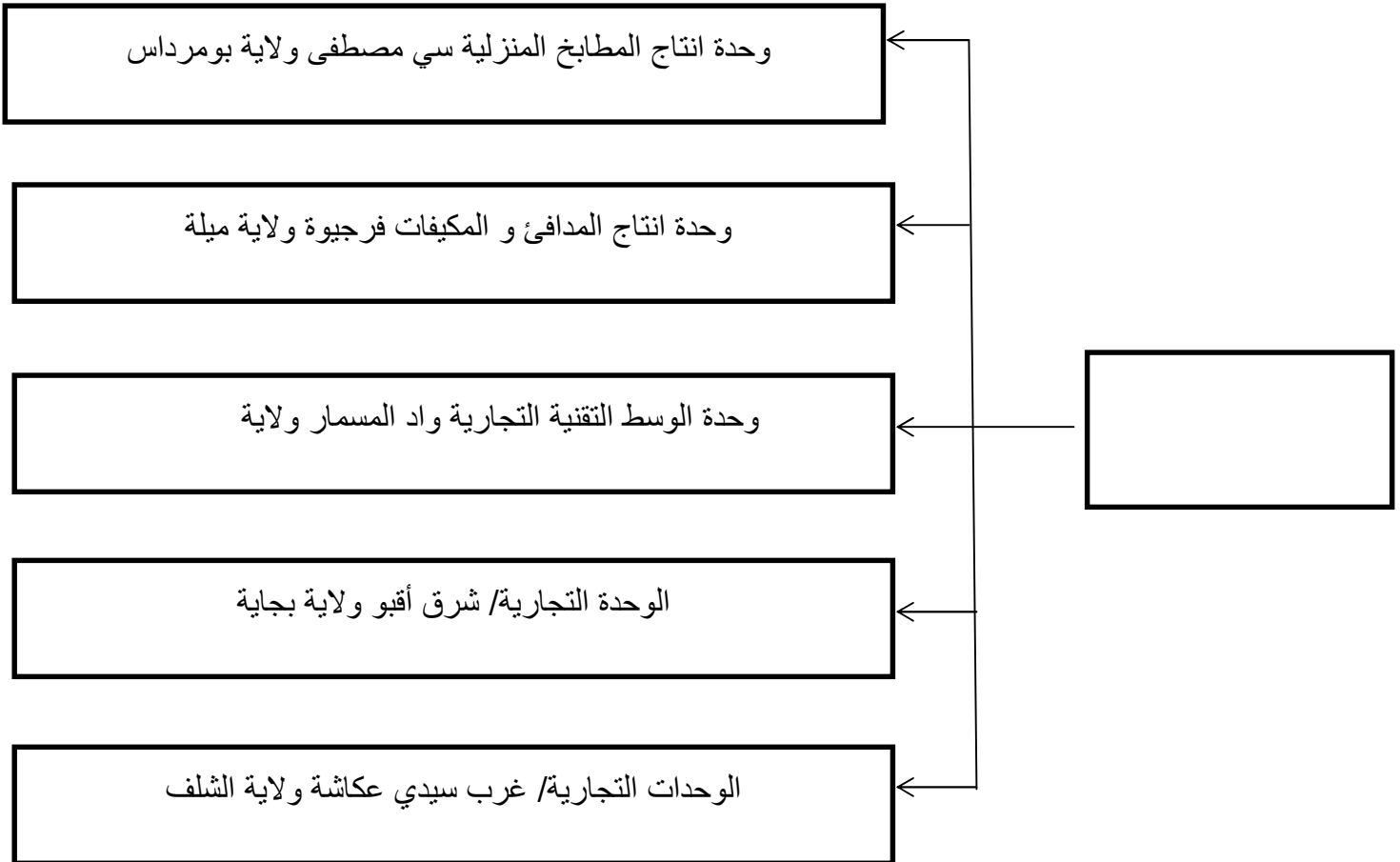
تتمثل المهام الأساسية للمؤسسة الام فيما يلي:

اعطاء الحوافز لتنمية الوحدات المنتجة الصغيرة والمتوسطة في ميدان الصناعة الثقيلة

- تركيب وتشغيل التجهيزات ؛

- تأسيس الهياكل واستغلال المقاييس؛
- مراقبة التحقيق الهيكلي للمشروع والتنسيق الدائم؛
- تنمية المشروع الى أعلى درجة؛
- مراقبة عمليات النقل والتأمين والرسم الجمركية وتسليم تجهيزات الى ورشات العمل؛
- التشاور والمساعدة في اختيار التجهيزات؛
- اجراء مفاوضات مع الممولين؛
- دراسات جدولية اقتصادية.

الشكل رقم (2-3): الوحدات المكونة للمؤسسة الام ومهام كل وحدة



المصدر: معلومات مقدمة من مسؤول في المؤسسة

المطلب الثاني: تقديم مؤسسة سوناريك -فرجيوة-

ان وحدة صناعة المدافئ بفرجيوة كباقي المؤسسات الوطنية المتواجدة عبر التراب الوطني، تساهم مباشرة في التنمية الوطنية وتغطية احتياجات الاقتصاد الوطني في ميدان اختصاصها وذلك بدفع عجلة التقدم والنمو الى الامام، بتبنيها لمتطلبات المستهلك من مختلف منتجاتها ويعد هذا من الاهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، وذلك لتوفير هذه المتطلبات على مستوى كامل التراب الوطني.

الفرع الاول: التعريف بوحدة سوناريك -فرجيوة-

ان دراسة مشروع انشاء وحدة تركيب المدافئ المنزلية بفرجيوة -ولاية ميلة- كانت تحت اشراف ولاية جيجل كانت فرجيوة احدى دوائرها، لكن بعقد التقسيم الاداري لسنة 1984 م أصبحت بموجبه دائرة فرجيوة تابعة اداريا لولاية ميلة، وقد تأخر انجاز هذا المشروع بسبب بعض المشاكل، واستأنفت الاشغال بالوحدة سنة 1982 وانتهت سنة 1992 أين انطلقت عملية الانتاج الفعلية حيث كان عدد العمال 180 عاملا، وفي الوقت الحالي أصبح عدد العمال 166 عاملا .

- موقعها: تقع وحدة سوناريك - فرجيوة- في المنطقة الصناعية لفرجيوة على مسافة 2 كلم عن مركز المدينة، وما يقارب 42 كلم عن طريق رقم 05، وبالتالي فان الوحدة تحتل موقعا جغرافيا هاما بحيث تتوسط ثلاث ولايات كبرى جيجل من الشمال، قسنطينة من الشرق وسطيف من الغرب.¹

- مساحتها: تتربع وحدة سوناريك -فرجيوة- على مساحة قدرها 11 هكتار، تتربع الورشات المكونة لها في مجموعها على مساحة مغطاة تقدر بـ 2100 م².

- تتوفر وحدة سوناريك -فرجيوة - على عدة عوامل الانتاج هي:

العامل المادي: تتوفر الوحدة على آلات وتجهيزات عديدة ومنتوعة في جميع ورشاتها من التقطيع

الى التنظيف والدهن والتركييب ويرجع تاريخ أول استعمالها الى سنة 1992.

العامل البشري: بلغ عدد العمال الكلي لوحدة سوناريك بفرجيوة بداية من سنة 2016 حوالي 230

عامل.

الفرع الثاني: أهداف مؤسسة سوناريك -فرجيو-

لكل مؤسسة أهداف مسطرة تسعى للوصول إلى تحقيقها، بحيث لا تستطيع أي مؤسسة أن تقوم بعملية التسيير الجيد بدون وضع أهداف لها، وكذلك نجد مؤسسة سوناريك لها أهداف موضوعة تسعى إلى تحقيقها لكسب مكانة مرموقة وعليه تتجسد أهداف الوحدة في النقاط التالية:

- اعطاء الحوافز لتنمية الوحدات المنتجة الصغيرة والمتوسطة في ميدان الصناعة على المستويين الجهوي والوطني؛
- تطوير وتنمية الصناعات التحويلية والحديدية؛
- تحسين المنتج وذلك لمواجهة المنافسة الخارجية؛
- تغطية السوق الجهوية والوطنية وتزويدها بالمواد المصنعة ؛
- العمل على تحقيق الاهداف المسطرة في بداية السنة وتسويق ما تم انتاجه ؛
- ترقية الصناعة الكهرومنزلية في الجزائر من خلال استعمال تقنيات جديدة ؛
- المساهمة في تكوين عمال متخصصون وذوي كفاءات عالية؛
- محاولة تحسين رقم الاعمال المحقق من خلال المبيعات.

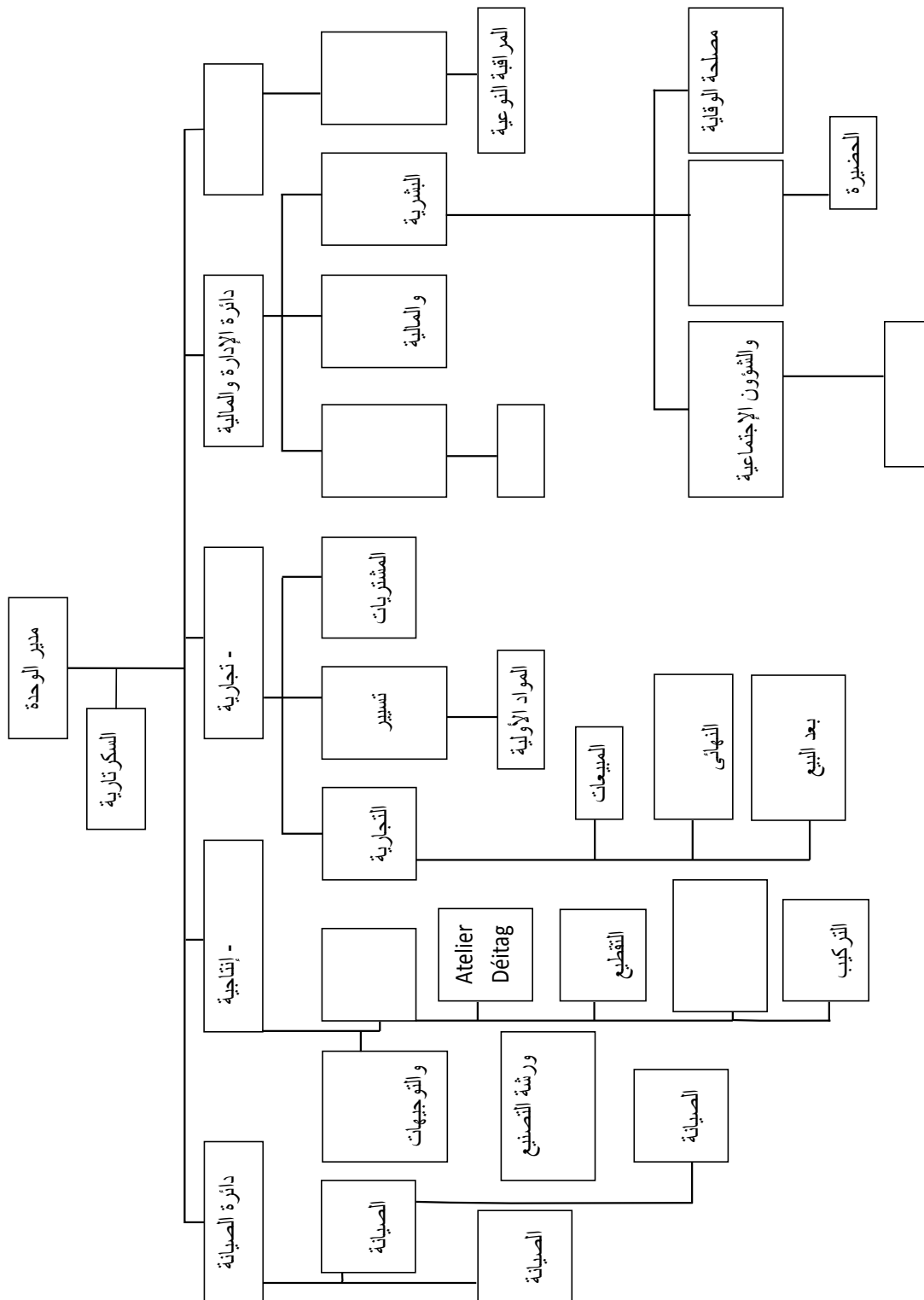
من خلال الاهداف السابقة تتبع اهمية هذه المؤسسة في الاقتصاد الوطني والتي يمكن اجمالها في العناصر التالية:

- المساهمة في امتصاص البطالة وذلك بفتح مناصب شغل جديدة؛
- تعمل على تحسين الظروف الاجتماعية للعمال يقينا منها بأن تحسين الجانب الاجتماعي يؤدي الى تحسين مردودية الانتاج والفعالية الاقتصادية، وفي هذا المجال تقوم المؤسسة بعدد من الانشطة نذكر منها :

- تنظيم رحلات ترفيهية لأبناء العمال؛
- توزيع الارباح على العمال بمناسبة ميلاد الوحدة؛
- تقديم مساعدات خيرية لفائدة الهلال الاحمر الجزائري وفئة المعوقين بالإضافة الى المساعدات العادية للهيئات والمؤسسات الموجودة على التراب البلدي؛
- إحياء المناسبات الوطنية بتنظيم المنافسات الرياضية بالوحدة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لوحدة سوناريك - فرجية-

إن اختيار الهيكل التنظيمي للمؤسسة الدور الكبير في التوفيق بين مختلف نشاطاتها وتحقيق أهدافها المسطرة، لذلك حرصت هذه المؤسسة على تنظيم انشطتها وتوزيعها دون أن تهمل الجانب التنسيقي فيما بينها، وذلك ضمانا لتقديم أفضل الخدمات لزبائن وبأقل الوسائل وأقصر وقت، وهذا ما نلتمسه في هيكلها التنظيمي الموضح في الشكل رقم (3-1):



المصدر : معلومات مقدمة من مؤسسة سوناريك -فرجيوة-

من خلال الشكل السابق يتوضح لنا ان مؤسسة سوناريك تتكون من عدة خمس دوائر رئيسية ويترأس الوحدة مدير والذي يعتبر الركيزة الأساسية لها لأنه المسؤول عن تسيير وتوجيه الانتاج والتصنيع

وله نائب يساعده ويشاركه في جميع مهامه، كما ينوب عنه اثناء غيابه، حيث ان للمدير عدة مهام هي:

- المشاركة في اختيار الأهداف العامة للوحدة إذ يبحث بشكل دائم عن السبل التي تؤدي الى:
- تحسين وضعية الوحدة و جعلها قادرة على المنافسة؛
- مراقبة و متابعة التنفيذ؛
- ترأس وعقد الاجتماعات؛
- المصادقة على الوثائق المهمة؛
- توفير الوسائل المعنوية والبشرية لتسيير نشاط الوحدة؛
- العمل على تسيير الانتاج على اكمل وجه.

كما أن للمدير سكرتيرة هي بمثابة اليد اليمنى له تتميز بعدة مواصفات هي: الدقة، السرية، وقوة الذاكرة.

تقوم بعدة مهام:

- استقبال البريد الوارد؛
- تسليم المكالمات والفاكسات ؛
- كتابة النصوص والتقارير؛
- حفظ الوثائق السرية ؛
- تسجيل مواعيد المدير؛
- استقبال توجيه الزوار الى مكتب المدير؛
- تسليم البريد الصادر.

في حين أن الدوائر الخمس المبينة في الشكل رقم (3-1) نعرض عليها بشيء من التفصيل فيما يلي:

1. **الدائرة التقنو التجارية:** تعمل هذه الدائرة تحت توجيه رئيس الدائرة، يتمحور عمل الدائرة حول كل

ما له علاقة بالتموين، التخزين، البيع، حيث تتكون من عدة مصالح نذكرها في الآتي:

✓ مصلحة تسيير المخزون: هي الاخرى تتكون من عدة مخازن:

- مخزون الموارد الأولية؛
 - مخزن عناد الحظيرة ؛
 - مخزن التجهيزات أو المعدات ؛
 - مخزن قطع الغيار؛
 - مخزن المواد الكيميائية .
 - ✓ مصلحة الصيانة: تعمل على:
 - الصيان الوقائية للعتاد؛
 - المعاينة بانتظام و استمرار؛
 - التبديل المنتظم للقطع؛
 - أشغال التصليح بالنسبة للعتاد الذي يحدث به خلل و بالإمكان تصليحه.
 - ✓ مصلحة التموين: من مهامها ما يلي:
 - تسيير الملفات الخاصة باستيراد السلع؛
 - إحضار ملفات الموردين الداخليين والخارجيين وتسجيل المعاملات؛
 - اتخاذ القرارات بشأن تموين المخزن.
 - ✓ مصلحة المشتريات: تتولى القيام بـ:
 - دراسة برنامج الاحتياطات ومراقبة السوق؛
 - الاتصال مع الموردين قصد دراسة الاسعار ، الكمية والنوعية؛
 - تحديد وتعيين المواد المراد شراؤها.
 - ✓ المصلحة التجارية: لهذه المصلحة أهمية كبيرة في تطوير الانتاج وتحسين جودته وازدهار المؤسسة
 - ✓ مصلحة مراقبة النوعية: تابعة هذه المصلحة إلى الدائرة التقنية وتقوم بالمهام التالية:
 - المشاركة في التنمية الاقتصادية ؛
 - مراقبة المنتوجات التامة تقنيا ؛
 - مراقبة المنتوجات وتحليل النتائج، والاعلان عن أي عطب موجود وذلك باختيارات دقيقة.
2. دائرة الانتاج : تشرف هذه الدائرة على عدة ورشات منها:

- ✓ ورشة تصنيع الصفائح: ويتم فيها احضار الحديد في شكله الخام، أي لفائف و صفائح وتقطيعها حسب القياسات والأحجام المطلوبة .
- ✓ ورشة التصنيع: يتم في هذه الورشة بعد توجيه الأحجام المطلوبة والقياسات، حيث يتم ادخالها في القوالب الأساسية للشكل المطلوب، وكذلك نزع الزوائد وإحداث الثقوب بآلات خاصة.
- ✓ ورشة الدهن و الطلاء: وبها قسمين هما:
 - قسم التنظيف والصقل؛
 - قسم الطلاء والدهن.
- ✓ ورشة التركيب: في هذه الورشة يأخذ المنتج شكله النهائي بعد المراقبة التامة، و بالإضافة يمكن القول أن 80% من العناصر التي تدخل في تركيب المدافئ المنزلية تصنع محليا، إضافة إلى القطع الأساسية التي تدخل في تركيب الآلات المطبخية والتي يتم تركيبها في وحدات مختلفة سي مصطفى ولاية بومرداس، أما 20% فهي المادة الأولية يتم شراؤها من الخارج.

3- دائرة الادارة المالية : تشرف هذه الدائرة على مصلحتين هما:

- ✓ مصلحة المحاسبة : المحاسبة علم يشمل مجموعة المبادئ والأسس التي تستعمل لتحليل وضبط العمليات المادية وهي وسيلة لمعرفة نتيجة أعمال المؤسسة إعتقادا على مستندات مبررة لها حيث أن هذه الاخيرة تقوم بتسجيل مختلف العمليات ومراقبتها والتي تدور بين المصالح.

لهذه المصلحة عدة وظائف هي:

- تمكن المؤسسة من معرفة دائنيها ومدينيها، وتحديد وضعها المالي؛
- المساهمة في تحديد الرسوم والضرائب؛
- تعتبر قاعدة التحليل المالي إضافة إلى أن المصلحة تسجل كل العمليات الخاصة بالوحدة المتمثلة في:

○ المشتريات ما بين الوحدات؛

○ المشتريات الداخلية والخارجية للوحدة؛

- مراقبة المخزون ومختلف العمليات الحسابية؛
- التعامل مع البنوك والصندوق، مثل: بنك التنمية المحلية بفرجيوة و بنك
القرض الشعبي الجزائري بميلة.

✓ المصلحة المالية : هذه المصلحة تعمل تحت مكلف يشرف على الوضع المالي للوحدة، حيث أنه يستلم أموال كل المبيعات التي تتم داخل الوحدة، كما أنه على اتصال دائم مع مصلحة المحاسبة إضافة إلى هذا فإن هذه المصلحة تشرف على تسديد رواتب العمال والمتربصين.

- مصلحة الموارد البشرية:

تسهر على تقديم مختلف الخدمات الاجتماعية للعمال، وتتكون من مكتبين اثنين:

المكتب الاول مخصص لرئيس المصلحة والذي يشرف على المهام التالية:

- التسيير الحسن لادارة العمال؛
- تنصيب العمال الجدد والمتعاقدين، العطل المرضية والعطل الصيفية؛
- يدرس مع المدير ملفات العقوبة التي يقدمها مسؤول المصلحة؛
- يراجع مختلف الوثائق التي تستخدمها المصلحة، ويصادق عليها إضافة إلى أعمال أخرى.

والمكتب الثاني خاص بمسؤول مصلحة الشؤون الإجتماعية والذي يعتبر كوسيط اجتماعي بين العمال وصندوق الضمان الاجتماعي حيث يهتم بكل الإجراءات التي تخص تأمين العامل من مختلف الأخطار التي قد يتعرض لها إضافة إلى ما يخص بالمنح العائلية والتعويضات.

4-الدائرة التقنية: تشرف الدائرة التقنية على التسيير الحسن لجميع ورشات الوحدة وتعمل باستمرار من

أجل الاستغلال العقلاني والحسن لوسائل الانتاج وطاقات العمل قصد الوصول إلى أقصى حد ممكن

الانتاجية، وتتكون هذه الدائرة من:

- مكتب الارشيف؛
- مكتب الدراسات؛
- مكتب المناهج.

مصلحة الأمن: تسهر على حماية محيط العمل ونظافته والمحافظة على أمن العمال ومراقبة مدى احترامهم لنظام العمل في الوحدة، وكذا مراقبة وتوجيه كل من يدخل إلى الوحدة (الزوار و الزبائن).

المبحث الثاني: تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسة سوناريك

وقع اختيارنا على مؤسسة سوناريك-فرجيوة- التي تنتج و تباع المدافئ كنموذج لتطبيق دراستنا لكون المؤسسة لها الخبرة في تطبيق المحاسبة التحليلية لأنها كانت تعمل بها مسبقاً، وكانت نتائج الاستغلال المتحصل عليها من مؤسسة خلال ثلاث أشهر (سبتمبر ، أكتوبر ، نوفمبر) من سنة 2017 لحساب النتيجة التحليلية وفقاً لطريقة التكاليف الكلية كالتالي:

المطلب الأول: النتيجة التحليلية لشهر سبتمبر

حيث لدينا المعطيات التالية:¹

شهر سبتمبر :

✓ مشتريات شهر سبتمبر 5000 كغ من المواد الأولية بـ 10642 دح

✓ لا يوجد مخزون أول المدة؛

✓ مصاريف الشراء 2800500 دج؛

✓ تم إنتاج 4521 مدفئة .

✓ مصاريف الإنتاج:

○ اليد العاملة : 16198995.00 دج.

○ إصلاحات وصيانة 2240035.54 دج

○ ضرائب ورسوم 338513.47 جج.

○ مصاريف أخرى 2109907.40 دج.

○ اهتلاكات (الآلات) 3041701.52 دج

○ المبيعات: تم بيع 1262 من المدافئ بـ 21223 دج.

○ مصاريف التوزيع: تعتمد المؤسسة الطريقة التالية:

✓ مصاريف التوزيع المباشرة: 2% من تكلفة الإنتاج.

✓ مصاريف التوزيع الغير مباشرة: 1% من تكلفة الإنتاج.

1. حساب تكلفة الشراء

تحسب كالتالي: **تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء**

ملاحظة: لا يوجد مخ 1 مدة

الجدول (3-1): تكلفة الشراء لشهر سبتمبر

المبلغ الإجمالي	تكلفة الوحدة	الكمية	البيان
53210000	10642	5000	ثمن شراء المواد الأولية
2800500	-	-	مصاريف شراء مباشرة (النقل التامين مصاريف اخرى)
-	-	-	مصاريف غير مباشرة (مصاريف التخزين)
56010500	11202.10	5000	تكلفة الشراء

المصدر: من إعداد الطالبتين

2: حساب تكلفة الإنتاج

تحسب تكلفة الإنتاج بالعلاقة التالية:

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم والمستعملة + أعباء الإنتاج الأخرى

الجدول (2-3): تكلفة الإنتاج لشهر سبتمبر

المبلغ الإجمالي	تكلفة الوحدة	الكمية	البيان
50644694.1	11202.10	4521	تكلفة شراء المواد مستعملة
16198995.00	-	-	مصاريف الإنتاج المباشرة اليد العاملة
2240035.54	-	-	الأعباء غير مباشرة
338513.47	-	-	إصلاحات وصيانة
2109907.40	-	-	ضرائب ورسوم
304171.52	-	-	مصاريف أخرى
			إهتلاكات آلات
74573847.03	16495.00	4521	تكلفة الشراء

المصدر: من إعداد الطالبتين

3: حساب سعر التكلفة

لحساب سعر التكلفة نستعمل العلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج} + \text{مصاريف التوزيع (مباشرة وغير مباشرة)}$$

الجدول (3-3): سعر التكلفة لشهر سبتمبر

المبلغ الإجمالي	تكلفة الوحدة	الكمية	البيان
20816690	16495.00	1262	تكلفة إنتاج الوحدات المباعة
416460	330.00	1262	مصاريف التوزيع المباشرة
208230	165.00	1262	مصاريف التوزيع غير مباشرة

21441380	16990.00	1262	سعر تكلفة
----------	----------	------	-----------

المصدر: من إعداد الطالبتين

4- حساب النتيجة التحليلية

تحسب النتيجة التحليلية بالعلاقة التالية:

النتيجة التحليلية = سعر البيع (رقم الاعمال) - سعر التكلفة

الجدول رقم (3-4): النتيجة التحليلية لشهر سبتمبر

المبلغ الإجمالي	تكلفة الوحدة	الكمية	البيان
26783426	21223.00	1262	سعر البيع (رقم الأعمال)
21441380	16990.00	1262	سعر تكلفة
5342046.00	4233.00	1262	النتيجة التحليلية الإجمالية

المصدر: من إعداد الطالبتين

ومنه: يتم حساب النتيجة التحليلية الصافية عن طريق العلاقة التالية:

التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية الإجمالية - الضرائب على الأرباح

حيث ان: الضرائب على الأرباح = النتيجة التحليلية الإجمالية × 19%

وعليه بالتعويض في هذه الأخيرة نجد:

$$1014989 = 19\% \times 5342046.00$$

1327057.00 دج

إذن: النتيجة التحليلية الصافية لشهر سبتمبر = 5342046.00 - 14989.00

المطلب الثاني: حساب النتيجة التحليلية لشهر أكتوبر

لحساب النتيجة التحليلية لشهر أكتوبر لدينا المعطيات التالية:¹

✓ مشتريات: 5000 كغ من المواد الأولية بـ 10135.94 دج.

✓ مصاريف الشراء: 2667300.00 دج.

✓ تم إنتاج : 4250 من المدافئ .

✓ مخزون أول المدة: 479 مدفأة، بقيمة إجمالية: 5365805.90 دج.

✓ مصاريف :

○ الي العاملة : 19159385.16 دج.

○ إصلاحات وصيانة 226594.96 دج.

○ ضرائب ورسوم 511268.00 دج

○ مصاريف أخرى 1123171.29 دج

○ إهتلاكات (الآلات) 1536941.59 دج

○ المبيعات: تم بيع 1688 من المدفئ بـ 21223 دج

○ مصاريف التوزيع :

✓ مصاريف المباشرة 2% من تكلفة الإنتاج.

✓ مصاريف غير مباشرة 1% من تكلفة الإنتاج.

1- تكلفة الشراء

بناء على العلاقة السابقة يمكن حساب تكلفة الشراء لشهر أكتوبر كالاتي:

الجدول رقم (3-5): تكلفة الشراء لشهر أكتوبر

المبلغ الإجمالي	تكلفة وحدة	الكمية	البيان
50679700.00	10135.94	5000	الأعباء المباشرة ثمن شراء المواد اللوازم مصاريف شراء مباشر
2667300.00	-	-	نقل، تأمين، مصاريف أخرى
-	-	-	مصاريف غير مباشرة
5334700.00	10669.40	5000	تكلفة الشراء
5365805.90	11202.10	479	مخ أول المدة
58712805.90	10715.97	5479	التكلفة الوسطية المرجحة

المصدر: من إعداد الطالبتين

2- تكلفة الانتاج:

بناء على العلاقة السابقة يمكن حساب تكلفة الشراء لشهر أكتوبر كالاتي:

الجدول رقم (3-6): تكلفة الانتاج لشهر أكتوبر

المبلغ الإجمالي	تكلفة الوحدة	الكمية	البيان
45542872.50	10715.97	4250	تكلفة شراء المواد المستعملة مصاريف الإنتاج
19159385.16	-	-	اليد العاملة أعباء غير مباشرة
511268.00	-	-	إصلاحات وصيانة
-	-	-	ضرائب ورسوم
1123171.29	-	-	مصاريف أخرى
1536941.59	-	-	اهتلاكات

6810023350	16023.58	4250	تكلفة الإنتاج
53757205.00	16495.00	3259	مخ أول المدة
121857438.50	16228.18	7509	التكلفة الوسيطة المرجحة

المصدر: من إعداد الطالبتين

3- سعر التكلفة

بناء على العلاقة السابقة يمكن حساب تكلفة الشراء لشهر أكتوبر كالاتي:

الجدول (3-7): سعر التكلفة لشهر أكتوبر

المبلغ الإجمالي	تكلفة الوحدة	كمية	البيان
27393167.84	16228.18	1688	تكلفة إنتاج وحدة مباعه
547857.28	324.56	1688	مصاريف التوزيع المباشرة
273928.64	162.28	1688	مصاريف التوزيع غير المباشرة
28214553.76	16715.02	1688	سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبتين

4- النتيجة التحليلية :

بناء على العلاقة السابقة يمكن حساب تكلفة الشراء لشهر أكتوبر كالاتي:

الجدول رقم (3-8): النتيجة التحليلية لشهر أكتوبر

المبلغ الإجمالي	تكلفة الوحدة	الكمية	البيان
35824424.00	21223.00	1688	سعر البيع (رقم الأعمال)
28214553.76	16715.02	1688	سعر التكلفة
7609870.24	4507.98	1688	النتيجة التحليلية

المصدر: من إعداد الطالبتين

وعليه بتطبيق علاقة الضرائب على الارباح نجد:

الضرائب على الأرباح لشهر أكتوبر = 7609870.24 × 19% = 1445799.34 دج.

وعليه النتيجة التحليلية الصافية لشهر أكتوبر = 7609870.24 - 1445799.34

= 61636670.90 دج

المطلب الثالث: حساب المحاسبة التحليلية لشهر نوفمبر

لدينا المعطيات التالية لحساب النتيجة التحليلية لشهر نوفمبر كالتالي:¹

- ✓ مشتريات: 5000 كغ من المواد الأولية ب 10337.00 دج
- ✓ مصاريف الشراء المباشرة: 2584250.00 دج
- ✓ تم إنتاج: 5000 مدفئة.
- ✓ مخزون أول المدة: 1229 كغ بقيمة إجمالية 13169927.13 دج.
- ✓ مصاريف الإنتاج:

✓ اليد العاملة المباشرة : 19930438.76 دج

✓ إصلاحات وصيانة : 1086648.89 دج

✓ ضرائب ورسوم 872186.00 دج

✓ مصاريف أخرى: 881011.35 دج

✓ إهلاكات : 1539419.92 دج

✓ المبيعات: تم بيع 4024 مدفئة ب 21223 دج

✓ مصاريف التوزيع:

✓ مصاريف المباشرة 2 % من تكلفة الإنتاج .

✓ مصاريف غير المباشرة 1% من تكلفة الإنتاج .

1-تكلفة الشراء:

بناء على العلاقة السابقة يمكن حساب تكلفة الشراء لشهر اكتوبر كالآتي:

الجدول رقم(3-9): تكلفة الشراء لشهر نوفمبر

المبلغ الإجمالي	تكلفة وحدة	الكمية	البيان
51685000.00	10337.00	5000	الأعباء المباشرة ثمن شراء المواد للوازم
2584250.00	-	-	مصاريفالشراء المباشرة (نقل،تأمين، مصاريف أخرى)
-	-	-	مصاريفغير مباشرة تخزين
54269250.00	10853.85	5000	تكلفة الشراء
13169927.13	10715.97	1229	مج أول المدة
67439177.13	10826.64	6229	التكلفة الوسطية المرجحة

المصدر: من إعداد الطالبتين

2-تكلفة الإنتاج:

بناء على العلاقة السابقة يمكن حساب تكلفة الشراء لشهر اكتوبر كالآتي:

الجدول رقم (3-10): تكلفة الإنتاج لشهر نوفمبر

المبلغ الإجمالي	تكلفة الوحدة	الكمية	البيان
54133200.00	10826.64	5000	تكلفة شراء المواد المستعملة
19930438.76	-	-	اليد العاملة
1086648.89	-	-	أعباء غير مباشرة
1872186.00	-	-	إصلاحات وصيانة
881011.35	-	-	ضرائب ورسوم
1539419.92	-	-	مصاريف أخرى
			اهتلاكات
79442904.92	15888.58	5000	تكلفة الإنتاج
94464235.78	16228.18	5821	مخ أول المدة
173907104.46	16071.26	1821	التكلفة الوسيطة المرجحة

المصدر: من إعداد الطالبتين

3-3- سعر التكلفة :

بناءً على العلاقة السابقة يمكن حساب تكلفة الشراء لشهر أكتوبر كالآتي:

الجدول رقم (3-11): سعر التكلفة

المبلغ الإجمالي	تكلفة الوحدة	كمية	البيان
64670750.24	16071.26	4024	تكلفة إنتاج الوحدة المباعة
1293394.08	321.42	4024	مصاريف التوزيع المباشرة
646697.04	160.71	4024	مصاريف التوزيع غير المباشرة
66610841.36	16553.39	4024	سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الطالبتين

4-النتيجة التحليلية:

الجدول رقم(3-12): النتيجة التحليلية

المبلغ الإجمالي	تكلفة الوحدة	الكمية	البيان
85401352.00	21223.00	4024	سعر البيع (رقم الأعمال)
66610841.36	16553.39	4024	سعر التكلفة
18790510.64	4669.61	-	النتيجة التحليلية

المصدر: من إعداد الطالبتين

وعليه: النتيجة التحليلية الصافية= النتيجة التحليلية الإجمالية - الضرائب على الأرباح

بالتعويض نجد:

الضرائب على الأرباح لشهر نوفمبر =

$$3570197.02 \text{ دج} = 18790510.64 \times 19\%$$

وعليه النتيجة التحليلية الصافية لشهر نوفمبر هي:

$$15220313.62 \text{ دج} = 3570197.02 - 18790510.64$$

المبحث الثالث: كيفية اتخاذ القرارات بناء على نتائج المحاسبة التحليلية

حسب الدارسة الميدانية لمؤسسة سوناريك لاحظنا ان المؤسسة لا تعتمد على تقنية المحاسبة التحليلية في اتخاذ قراراتها، اذ تعتمد فقط على مخرجات المحاسبة العامة وكذا حساب سعر التكلفة بطريقة عامة، وفي مايلي عرض لاهم القرارات في المؤسسة

المطلب الاول: أهم القرارات المتخذة في مؤسسة سوناريك

تتخذ مؤسسة سوناريك مجموعة من القرارات أهمها: القرارات المتعلقة بعملية الشراء، القرارات المتعلقة بعملية التخزين، القرارات المتعلقة بعملية الانتاج، القرارات المتعلقة بعملية التوزيع. وفيما يلي سنحاول ابراز الاجراءات المتبعة في ذلك لكي نستطيع ابراز اهمية اعتمادها على تقنية المحاسبة التحليلية.

الفرع الاول: القرارات المتخذة في عملية الشراء

إن عملية اتخاذ القرار في مؤسسة سوناريك في ما يخص عملية الشراء يتأثر بالعديد من العوامل بدءا بطلب الشراء الذي تتلقاه مصلحة المشتريات من المستخدمين في مصلحة التخزين، أي أن الطلب هنا يكون حسب احتياجات المؤسسة، غير أن الادارة العامة تقوم بإبرام مناقصات دولية بالنسبة للاحتياجات من الخارج عن طريق وسائل الإعلام الخاصة، كما تستطيع الوحدة شراء احتياجاتها من الداخل (أي بضاعة محلية) دون اللجوء إلى الادارة العامة وهنا تقوم المؤسسة بإختيار الموردين سواء من الداخل أو الخارج بالشروط التي ترغب فيها المؤسسة من كمية ونوعية وغيرها من الشروط الموضوعة لذلك.

حيث أن قرار الشراء يضم في حقيقة الأمر قرارين هما:

- قرار اختيار المورد: فإن المؤسسة تحصل على عروض كثيرة من موردين ومن ثم إختيارها المورد المناسب، والذي يمكنها من خلاله الحصول على طلبها بكل الشروط تقوم المصلحة بدراسة شاملة لهذه العروض من حيث السعر ، النوعية والجودة الكمية وبعدها تقوم باتخاذ القرار المتمثل

باختيار العرض الذي يتناسب مع متطلباتها وتكون كل هذه الشروط في وثيقة تسمى "CONTRA" وبعد المقارنة والحصول على أحسن مورد تنتقل إلى:

- قرار طلب الشراء: حيث تقوم المؤسسة بتحرير طلب الشراء (وصل طلبية الشراء) توضح فيه المعلومات التالية: نوع المادة، الكمية والسعر (الملحق رقم 2).

و ترسله إلى المورد الذي تم الاتفاق معه مسبقاً، كما يتم الاتفاق بين الطرفين على الكمية التي تم تسليمها للمؤسسة وذلك حسب رغبة المؤسسة خلال شهر، ثلاثي، سداسي في مخطط يدعى مخطط تسليم البضاعة على دفعات.

بعد كل هذا يقوم المورد بإعداد الفاتورة تكون بها كل المعلومات التي تتطابق مع مواصفات طلب الشراء مرفقة بوصل التسليم ولإشارة فإن عملية الشراء تنتهي عند التسديد فعلية إستلام الموارد من إختصاص مسير المخزن وما يصل إلى مصلحة المشتريات هي الوثائق التالية:

-الفاتورة (الملحق رقم 3)؛

-وصل التسليم مع(الملحق رقم 4).

كما أن الوثيقة الأصلية لوصل الاستلام تذهب لمصلحة المشتريات ومسير المخزن يمسك نموذجاً عنها.

بناء على هذه الوثائق تقوم بتحرير طلب تسديد ولإشارة فإن أغلب عمليات التسديد تكون عن طريق شيك بنكي.¹

الفرع الثاني: القرارات المتخذة في عملية التخزين

قبل التطرق لعملية اتخاذ القرارات في عملية التخزين، نعرض أولاً على أنواع المخزونات المعتمد عليها في العملية الانتاجية او/و عملية البيع والمتمثلة في:

✓ مخزن المواد الأولية: تحتوي على المواد التي تدخل في تركيب كل جهاز من الأجهزة التي تنتجها

¹ مقابلة مع مسؤول مصلحة المشتريات، مرمون عمر، معلومات حول عملية الشراء والتخزين داخل المؤسسة، اليوم: 2018-04-22 (12:00-8:30)

✓ الوحدة، كما أن هناك لكل مادة بطاقة خاصة بها توضع في نفس المكان الذي وضعت فيه المادة وتسمى هذه البطاقة ببطاقة حركة المخزون، كما أن هناك بطاقة أخرى فيها نفس معلومات البطاقة السابقة تسمى بطاقة المخزون.

✓ مخزن عتاد الحظيرة وقطع الغيار: هو مكان محدود المساحة مقسم إلى قسمين: قسم خاص بقطع غيار السيارات، تحتفظ بها المؤسسة في حالة وقوع اعطاب في أجهزة نقلها، بالإضافة إلى مواد الصيانة كالزيوت والشحوم ... الخ، وقسم مخصص لقطع غيار الآلات التي تستعمل في عملية الانتاج، حيث تقوم بصيانتها في حالة وقوع عطب بها و ذلك لتفادي انقطاع الانتاج.

✓ مخزن المواد الكيميائية وعلب التغليف: يقع في الجهة الجنوبية للمؤسسة وهو سقف يحتوي على رفوف وادراج لحفظ المواد بها، وهي عبارة عن طلاء الغطاء الخارجي لمنتج المؤسسة بالإضافة إلى بعض المواد الكيميائية الأخرى، مثل: الغازات والمواد المعالجة للمياه.

✓ مخزن معدات وتجهيزات المكتب: وهو أصغر المخازن في سوناريك يقع بالقرب من الإدارة حيث يحتوي هذا المخزن على معدات المكتب وبعض التجهيزات الخاصة بالمكتب كما يحتوي على خزائن معدنية.

✓ مخزن المنتجات النهائية: وهو عبارة عن حيز داخل روضة الانتاج، توضح فيه المنتجات التامة لمدة قصيرة، حيث يكون تام الصنع 100% موجه للتسويق مباشرة.

بعد التعرف على المخزونات في مؤسسة سوناريك-فرجيوة- سنحاول ابراز كيفية اتخاذ قرار التخزين حيث ان بعد الانتهاء من عملية الشراء ووصول الكمية مباشرة يقوم أمين المخزن بعدد من الاجراءات وهي:

-استلام السلعة وإدخالها إلى المخزن : ويكون بوصول التسليم مرفق بفاتورة، وعند إستلام وصل التسليم من طرف أمين المخزن يقوم هذا الأخير بالفحص والتفتيش، في حال كانت بضاعة المشتريات مطابقة للمواصفات المطلوبة، وذلك من حيث الكمية والجودة أي سليمة كلياً، حيث يقوم أمين المخزن بتحرير وصل التسليم وترسل إلى مصلحة المشتريات كل من الفاتورة المرفقة بوصول التسليم ووصل الاستلام ويمسك مسير المخزن نماذج عن كل وثيقة وبعد ذلك يقوم بإدخال السلعة إلى المخازن، للإشارة الفحص هنا يكون حسب نوعية المادة وهناك مواد يجب وزنها أو عددها ... الخ

- بعد ادخال المواد وقطع الغيار والمشتريات إلى المخازن توضع في رفوف من الحديد ذات طوابق تستعمل في هذه الرفوف بطاقة تسمى بطاقة حركة المخزون، وهي بطاقة تتوفر على مستوى ونوعية المخزون الموجود في الرفوف كما تسجل كل عملية دخول أو إخراج للمادة وتوجد بطاقة أخرى بالإضافة إلى بطاقة حركة المخزون تسمى بطاقة المخزون وتحتوي هي الأخرى على كل المعلومات التي تخص مادة معينة وتجد فيها كل الادخالات والاعراجات.

-صرف السلعة: يقوم رئيسي مصلحة تسيير المخزون بصرف الكمية المطلوبة بناء على طلب مستعملها من مصالح الأخرى من المفروض أن المسير يستلم وثيقة تسمى وصل الطلبية، وهذا ما يمكنه من صرف السلعة المطلوبة وكما ذكرنا سابقا فإن عملية صرف المواد يجب أن تسجل أيضا في كل من بطاقة حركة المخزون، وبطاقة المخزن وهنا يحرر وصل اخراج السلعة، كما أن الجهة الطالبة وبعد طلبها للمواد المراد استعمالها قد يكون هناك كمية زائدة عن الكمية المطلوب ولذلك يجب إرجاعها إلى المخزن وتكون هذه العملية بوثيقة تسمى بوصل إرجاع المواد إلى المخزن ويحرر مسير وحدة الانتاج بشرط أن تكون سليمة، وليس بها عيب أي تعاد بنفس القيمة التي أخذ حيث بها كما قد يكون هناك خطأ إعادتها إلى المخزن الذي أخرجت منها مع تسجيل ذلك في كل من البطاقتين السابقتين.

الفرع الثالث: القرارات المتخذة في عملية الانتاج:

تقوم المديرية العامة بإرسال مخطط الانتاج إلى الوحدة حيث تقدر في هذا المخطط الكمية التي ترغب في إنتاجها كل شهر مدفئة بالغاز الطبيعي ومدفئة بالمازوت ، لكن تجسيد الوحدة لهذا المخطط يكون بعد دراستها لقدرتها الانتاجية ،ومن خلال هذا المخطط تباشر إدارة الانتاج النشاط حيث تشرف على أربع ورشات كالتالي:¹

✓ ورشة التقطيع: وتم في هذه المرحلة إحضار الحديد من المخزن والذي يكون على شكل لفائف أو صفائح كبيرة، ثم يتم تقطيعها وفق للقياسات المطلوبة مسبقا وذلك حسب الحاجة حيث يتم إخراج هذه الصفائح من المخزن عن طريق وصل الطلبية حسب حاجة الورشة.

¹ معلومات مقدمة من رئيس مصلحة الانتاج، قزيو امين، معلومات مقدمة حول عملية الانتاج و التخزين داخل المؤسسة،اليوم:24-04-2018
(04-02)

✓ ورشة التصنيع: بعد تقطيع الصفائح وفقا للقياسات المحددة والمطلوبة يتم قولبتها وفقا للأشكال المكونة للمدفئة بعد نزع الزوائد منها مع تلحيم هذه القطع.
✓ ورشة التنظيف و الطلي: تنقسم الى فرعين:

فرع الكشط: حيث وقبل كل شيء يتم نزع الدهون والشوائب بواسطة مواد كيميائية خاصة وذلك من أجل نجاح العملية القادمة.

فرع الطلي: بعد غسل وتنظيف هذه القطع، وتوضيح على سلسلة للطلي والكي في الفرن من أجل إكسابها للون والخصائص المطلوبة، بعد ذلك توضح هذه الصفائح المعالجة على سلسلة التجفيف وتدهن من جديد بمواد أخرى (طلاء غير الأولي) ثم بعد كيبها.

✓ ورشة التركيب: بهذه الورشة يتم إعطاء المنتج شكله النهائي وذلك بتركيب مختلف قطع المدفئ التي تم معالجتها مثل الصفائح وقطع أخرى جاهزة تم احضارها من مخزن المواد الاولية ونحصل على منتج تام الصنع ويصبح جاهز الاستعمال بهد مروره بادارة المراقبة، بعد ذلك يتم تغليف المنتج وتوضييه على أحسن ما يرام، ومن ثم يوجه هذا الأخير إلى مخزن المواد النهائية.

الفرع الرابع: القرارات المتخذة في عملية التوزيع

إن التوزيع يعتبر أحد عناصر المزيج التسويقي الرئيسية باعتباره الاداة الضرورية لإيصال وتوزيع المنتجات للزبون.¹

✓ واقع التوزيع:

التوزيع بالمؤسسة يتم عن طريق وضع السلع والخدمات المنتجة في متناول المستهلك وبالتالي فهو يتضمن النشاطات التسويقية المرافقة للسلعة منذ أن كانت مادة أولية الى أن اصبحت سلعة تامة الصنع وتشمل مجموعة الوظائف التالية: النقل، التخزين، مراقبة المخزون، تجهيز الطلبية، وخدمة المستهلك.

✓ وظائف التوزيع:

مقابلة شخصية مع مسؤول مصلحة تسيير الانتاج، لموسي احمد، معلومات حول كيفية التوزيع، اليوم:26-04-2018 (02:00-04:00).

✓ النقل: ويكون حسب كمية الطلب فعندما تكون الطلبية كبيرة تنتقل على شكل دفعات أم الطلبيات الصغيرة فتنتقل على دفعة واحدة والمؤسسة هي المسؤولة عن توصيل المنتج هنا يكون على عاتقه كما توجد عدة نواقل داخل المؤسسة وهي كالتالي:

المركبة خفيفة الوزن الطلبية الصغيرة لا تتعدى 5 أو 6 وحدات في شاحنة خفيفة الوزن وتحمل حوالي 40 وحدة. وشاحنتين ثقيلتي الوزن الأولى تحمل 100 وحدة والثانية 110 وحدة بالإضافة إلى شاحنة مقطورة تصل حمولتها إلى 220 وحدة.

التخزين: ويكون هناك مخزن خاص بالسلعة النهائية موحد على مستوى الوحدة ومؤسسة سوناريك تحتوي مخزنين مخصصين لسلعة النهائية، حيث يوجد مخزن محاذاي لمصلحة التجارة يكون خاص بالمستهلك البسيط، أما المخزن الثاني خاص بتجار الجملة.

مراقبة المخزون: يشرف على مراقبة المخزون مسير المخزن وذلك من خلال مراقبته ما يدخل وما يخرج منه حيث أن ما يدخل يكون عبارة على الانتاج اليومي بالإضافة إلى منتجات التابعة للوحدات الأخرى.

تجهيز الطلبية: ذلك من خلال التأكد من توفر المنتج في مخازن المؤسسة.

خدمة المستهلك (الزبون) حفاظا على سمعة الشركة ويتلقى الزبون الوافد إليها الاستقبال الجيد وذلك عن طريق تقديم المنتج اليه مع شرح مميزاته وطريقة عمله واعلامهم تتوفر الوحدة على مصلحة خاصة بمصلحة خدمات بعد البيع في حالة وجود اعطاب إن وجد، واعلامهم عن عدة الضمان تمنحها المؤسسة لكل منتج لها.

قنوات التوزيع: تتبع المؤسسة قناتين في توزيع منتجاتها وهي القناة المباشرة والقناة الغير مباشرة:

القناة المباشرة: هنا تقوم المؤسسة بتوزيع منتجاتها مباشرة إلى المستهلك النهائي وذلك بتقديم فاتورة ووصل استلام الوثيقة.

القناة غير المباشرة: في هذه الحالة يكون هناك وسطاء في عملية التوزيع وهو تاجر الجملة، تاجر نصف الجملة، تاجر التجزئة.

كما أن التوزيع يكون بين الوحدات قبل القيام بعملية توزيع منتجاتها على التجار أن يقدموا أولاً ملف، وذلك وفق فواتير وملفات مما يسهل سير عملية التبادل.

المطلب الثاني: تحليل نتائج المحاسبة التحليلية لاتخاذ القرارات في المؤسسة

بالرجوع الى النتائج المتحصل فيها في المطلب الثاني من المبحث الثاني لهذا الفصل نجد ان شراء المواد الأولية في شهر سبتمبر مرتفع مقارنة بشهر أكتوبر ونوفمبر، وذلك لان سعر الصرف كان مرتفع في شهر سبتمبر، فالمؤسسة تقتني أغلب موادها من الخارج، ومنخفض في شهر أكتوبر لأن المؤسسة قامت بشراء موادها الأولية من الداخل (محلية)، وذلك لتعويض التأخر في وصول الطلبية من الخارج، ثم عاد سعر المواد في شهر نوفمبر إلى الارتفاع بسبب وصول المواد من الخارج، فالمؤسسة تفضل اقتناء موادها من الخارج بسعر مرتفع وذات جودة عالية وممتازة على أن تقتنيها من الداخل بسعر منخفض وجودتها الرديئة مما يتسبب لها بخسائر فيما بعد.

✓ و عليه كانت تكلفة كل من الأشهر كالتالي:

في شهر سبتمبر 11202.10 دج وانخفضت في أكتوبر إلى 10669.40 دج ثم عادت إلى الارتفاع في نوفمبر إلى 10853.85 دج.

بعد حسابنا لتكلفة الإنتاج والتي كانت كالتالي:

في شهر سبتمبر 16495.00 دج وارتفعت عن شهر أكتوبر الذي كانت تكلفة إنتاجه 16023.58 دج وانخفضت في شهر نوفمبر إلى 15888.58 دج

نلاحظ إن لتكلفة الشراء تأثير واضح ومباشر على تكلفة الإنتاج فلا نستطيع الوصول الى تكلفة الإنتاج دون حساب تكلفة الشراء وهذا تأثير يكون سواء بالزيادة أو النقصان (علاقة طردية)، بالإضافة إلى بعض الأسباب الأخرى ففي شهر سبتمبر تحملت المؤسسة مصاريف (غرامات تأخر في إرجاع الحاويات إلى الميناء لشهر أوت، وكذا تحملت المؤسسة غرامات إرجاع حاويات لشهر سبتمبر) .

كما كان تأثير تكلفة الإنتاج واضح على سعر التكلفة والتي كانت في شهر سبتمبر 16990.00 وشهر أكتوبر 16715.20 وانخفضت بالنسبة للشهرين السابقين في نوفمبر التي كانت 16553.39 وكانت النتيجة التحليلية لشهر سبتمبر 4233.00 أما شهر أكتوبر 4507.98 وشهر نوفمبر 4669.61 وفي

الأخير كانت النتيجة الصافية على الترتيب كالتالي: 1327057.00 و 6163670.90 و
15220313.62 .

نلاحظ أن تأثير تكلفة الشراء على كل من سعر التكلفة والنتيجة التحليلية والنتيجة الصافية كان غير مباشر عكس تأثيرها على تكلفة الانتاج التي كان تأثيرها عليها بشكل مباشر ومن هنا نتوصل إلى ان العلاقة بين كل التكاليف هي علاقة طردية تكاملية. كما كان لسعر شراء المواد الأولية الأثر الكبير على ربح المؤسسة أو خسارتها فعندما تخطئ المؤسسة في اختيار المورد المناسب الذي يزودها بالمواد المناسبة والضرورية قد يؤدي بها المطاف في النهاية إلى خسارة فادحة والعكس صحيح.

من خلال حساب النتيجة التحليلية الخاصة بكل منتج تستطيع المؤسسة اتخاذ عدة قرارات، وهذا بالنظر الى ايجابية أو سلبية النتيجة ومن أهم القرارات التي يمكن اتخاذها بواسطة طريقة التكاليف الكلية نجد: قرارات الانتاج وقرارات التسعير.

1-قرارات التسعير: حتى تضمن المؤسسة استمراريتها وجب عليها أن تقوم بقرارات تسعيرية، إذ ان سعر التكلفة له تأثير كبير على قرار تسعير المنتج .

حيث كان سعر التكلفة للمدافئ على الترتيب خلال شهر سبتمبر، أكتوبر، نوفمبر كالتالي:

5342046.00، 28214553076، 66610841.36

نلاحظ أن: سعر التكلفة للشهرين سبتمبر ونوفمبر كان مرتفع مقارنة مع شهر أكتوبر وهذا يؤثر بشكل كبير في قرار التسعير حيث تتخذ المؤسسة هنا قرار تسعير منتجها على حساب سعر التكلفة.

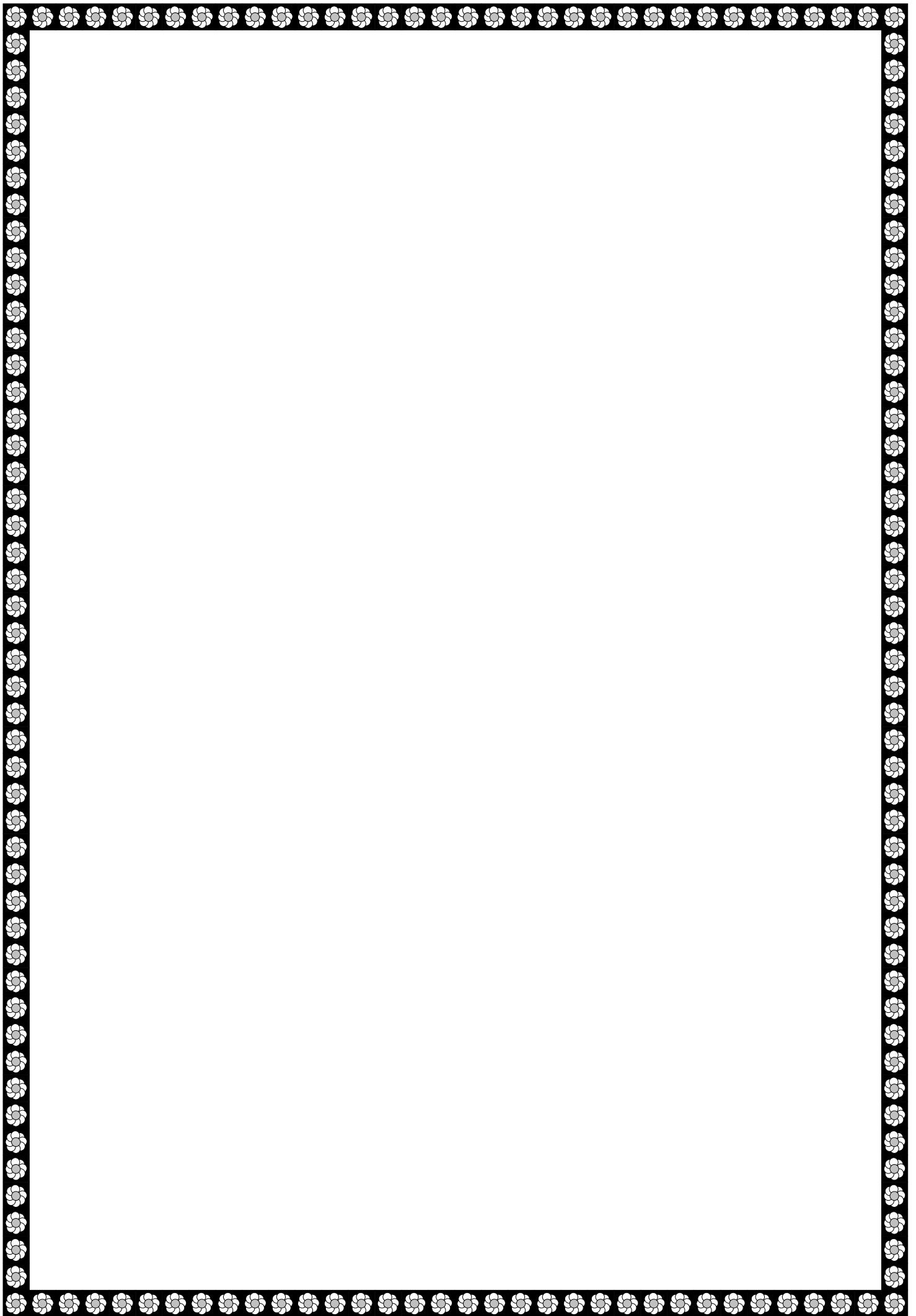
اي ان سعر المنتج سيكون مرتفع في سبتمبر ونوفمبر وهذا راجع الى ارتفاع سعر التكلفة ، وهذا ليس في صالح المؤسسة لانه يؤدي بها الى خسارة او انخفاض في حصتها السوقية وبالتالي تدني العائد. أما السعر في شهر أكتوبر فانه منخفض لانخفاض سعر التكلفة فيه وهذا مؤشر جيد للمؤسسة حيث تستطيع جلب زبائن جدد، شرط أن لا يكون هذا النقص في التكلفة على حساب الجودة.

2- أما عن اتخاذ قرارات الانتاج في المدى القصير وحسب طريقة التكاليف الكلية فهي لا تساعد المؤسسة في اتخاذ قراراتها باعتبار المؤسسة تنتج منتج واحد فقط، لان هذه الطريقة تقتصر على اختيار بديل من البدائل اذ كانت المؤسسة تنتج مجموعة من المنتجات والذي يحقق لها اكبر عائد وبتكلفة أقل، وبالتالي تساعد المؤسسة على معرفة كل منتج على حدى(ربح أو خسارة).

:

لقد قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة مؤسسة سوناريك حيث تم التطرق الى الجانب النظري للمؤسسة من حيث نشأتها و تطورها، التي تعتبر المنتج لها هو انتاج المدافئ الغازية، وعند قيامنا بدراسة المحاسبة التحليلية في هذه المؤسسة، وجدنا انها تخلت عنها منذ زمن من الوقت اذ كانت تطبقها في الماضي وبالضبط طريقة التكاليف الكلية وهذا ما سبب لنا عدة صعوبات، ولكننا قمنا باسقاط نظام التكاليف الكلية على المؤسسة خلال سنة 2017 وذلك من خلال مساعدة مسؤولين المؤسسة من خلال احاطتنا بالمعلومات الكافية و الضرورية لحساب كل من: تكلفة الشراء، الانتاج وسعر التكلفة ومن ثم النتيجة التحليلية الصافية. وأهميتها في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة.

كما تم التطرق ايضا الى أهم القرارات المتخذة داخل المؤسسة المتمثلة في كل من قرار الشراء، قرار التخزين، قرار الانتاج وكذا قرار التوزيع.



من خلال دراستنا توصلنا الى أن المحاسبة التحليلية جزء هام من عمل الادارة، ومورد أساسي تعتمد عليه في تدعيم قراراتها الادارية، من خلال معرفة مجمل التكاليف التي تقع على عاتق المؤسسة وحسابها عبر مختلف طرقها سواء كانت تقليدية، مثل: طريقة التكاليف الكلية التي تعتمد على تحميل المنتجات بكافة الأعباء، وطريقة التكاليف الجزئية التي تعتمد على تحميل المنتجات بجزء فقط من تلك الأعباء، أو حديثة والتي بدورها تقوم على فكرة تخصيص التكاليف على الأنشطة ثم على المنتجات وهذا ما يسمى بالتكاليف على الأنشطة (ABC) ، وكل هذه الطرق في حساب التكاليف تبرز الدور الكبير والهام للمحاسبة التحليلية في عملية اتخاذ القرارات في المؤسسات على وجه الخصوص، ومراقبة التسيير بشكل عام باعتبارها أداة مهمة من أدواتها، حيث لا يمكن لأي إدارة أن تغفل عن هذا الدور الهام.

وتزيد الحاجة إلى المحاسبة التحليلية بالنظر الى ان جمع المعلومات الدقيقة اساس اتخاذ القرارات الرشيدة، فيعبر نظام معلومات المحاسبة التحليلية أحد الانظمة المنتجة للمعلومات التي تساهم في ترشيد ومساندة القرارات الاقتصادية للدور الايجابي الذي يلعبه هو الآخر في سلامة القرارات، ومن هنا تنبع أهمية المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات الادارية كقرارات التسعير، قرارات الانتاج إضافة الى القرارات التصحيحية، اذ تزداد هذه الاخيرة تعقيدا وصعوبة بزيادة البدائل المتاحة، وفي هذا الصدد تستخدم المعلومات المحاسبية التحليلية كالتكاليف والإيرادات وغيرها لاختيار البديل الانسب ومن تم اتخاذ القرارات الادارية المختلفة، ويجب على إدارة المؤسسة أن تكون قادرة على تحديد كافة المعلومات المحاسبية التحليلية الصادقة والملائمة لاتخاذ القرار.

وفي الجانب التطبيقي من هذه الدراسة والذي ارتكز على تشخيص مؤسسة سوناريك -فرجيوة- وإبراز مدى أهمية المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات داخلها، خاصة وان هذه التقنية استغنوا عنها بالنظر لعدة اسباب نستلخصها في نتائج الدراسة التي قلدتنا الى عرض عدة توصيا واقتراحات من شأنها ان تحسن من اداء هه الاموسسة بشكل عام وتصل الى القرارات الرشيدة عن طريق استعمال المحاسبة التحليلية بشكل خاص .

وقبل سرد هذه النتائج والمقترحات، سنقوم بالوقوف على فرضيات الدراسة الموضوعة سابقا من خلال اثباتها او نفيها كالاتي:

بالنسبة للفرضية الاولى المتمثلة في " تساهم طريقة التكاليف الكلية في اتخاذ القرارات قصيرة المدى داخل مؤسسة سوناريك -فرجيوة- " ، فقد تم نفي هذه الفرضية نسبيا كون المؤسسة في حقيقة الامر كما رأينا في الفصل التطبيقي كانت تستعين كليتا بطريقة التكاليف الكلية في اتخاذها للقرارات في معظم مصالحتها لكنها توقفت عن استعمالها في الوقت الحاضر.

اما الفرضية الثانية المتمثلة في: "لا يستعينوا مسيروا مؤسسة سوناريك -فرجيوة- بطريقة التكاليف المعيارية لاتخاذ القرار التسعيري"، فقد تم قبول هذه الفرضية اد انها بالفعل لا تستعمل على التكاليف المعيارية عند اتخاذها القرار التسعيري كما رأينا في الفصل الاخير .

ونفس الشيء بالنسبة للفرضية الثالثة المتمثلة في: " لا يستعينوا مسيروا مؤسسة سوناريك -فرجيوة- بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الانشطة ABC لاتخاذ القرار الانتاجي"، فقد تم قبول هذه الفرضية اد ان مصلحة الانتاج لا تستعين بمخرجات هذه الطريقة عند اتخاذها القرار التسعيري لانها تنتج منتج واحد وبالتالي ليس لها خطوط انتاج عديدة تستدعي استعمال هذه الطريقة.

أولاً: نتائج الدراسة

1. النتائج النظرية

- ضرورة تطبيق نظام المحاسبة التحليلية وذلك بوضع نظام لتكاليف يتماشى وطبيعة نشاط المؤسسة وخصائصها بحيث يختلف من مؤسسة لأخرى.
- فعالية نظام المحاسبة التحليلية يكمن في التحكم في عناصر التكاليف للمؤسسة وغيابه التام يعني بالضرورة فقدان السيطرة والتحكم في هذا العنصر
- مساهمة المحاسبة التحليلية في اتخاذ مجموعة من القرارات خاصة فيما يتعلق بقرار التسعير والانتاج.
- المحاسبة التحليلية ضرورية للمؤسسة الاقتصادية فهي تهتم بمجال حساب التكاليف وتحديد التكلفة.
- المحاسبة التحليلية كأداة هامة ولها دور فعال في اتخاذ القرارات ومراقبة التسيير باستمرار أو كونها أداة ذات صلة وثيقة بمختلف الوظائف الأخرى للمؤسسة.

2. النتائج التطبيقية

- تخلي مؤسسة سوناريك -فرجيوة- على المحاسبة التحليلية رغم الأهمية والدور الكبير الذي تلعبه هذه الاخيرة في انسياب المعلومات الدقيقة التفصيلية لكل نشاط داخل المؤسسة؛
- التركيز على المحاسبة العامة فقط لاتخاذ القرارات ومراقبة التسيير وتهميش المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة.
 - افتقاد المؤسسات لنظام المحاسبة التحليلية رغم الدراسات التي تشير الى ضرورة تطبيق هذا النظام ؛
 - عدم معرفة معظم المسؤولين والافراد بأدوار وأهداف المحاسبة التحليلية؛

- نقص المتخصصين في المحاسبة التحليلية؛

- تقتصر المؤسسة محل الدراسة على حساب سعر تكلفة المنتج بطريقة عامة لاتخاذ قراراتها.

ثانيا: التوصيات والاقتراحات

- ضرورة إعطاء أهمية للمحاسبة التحليلية ؛.

- الأخذ بمختلف المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية لاتخاذ قرارات الرشيدة.

- أن تكون كل المعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية حول التكاليف حقيقية لكي يكون هناك قرارات فعالة لتسيير جيد لمواردها.

- على المؤسسة الاهتمام بالمحاسبة التحليلية وتخصيص قسم خاص بها.

- إنشاء دورات تكوينية للمديرين التنفيذيين لتطوير قدراتهم المعرفية والمهارية حول هذه الطريقة لتسهيل العمل بها.

- إنشاء نظام معلومات محاسبي قوي لتحسين تدفق المعلومات بين الانشطة.

- الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية إزاء البحث العلمي بغية تسهيل انسياب المعلومات التي تساعد في اتمام دراسات ميدانية على احسن وجه .

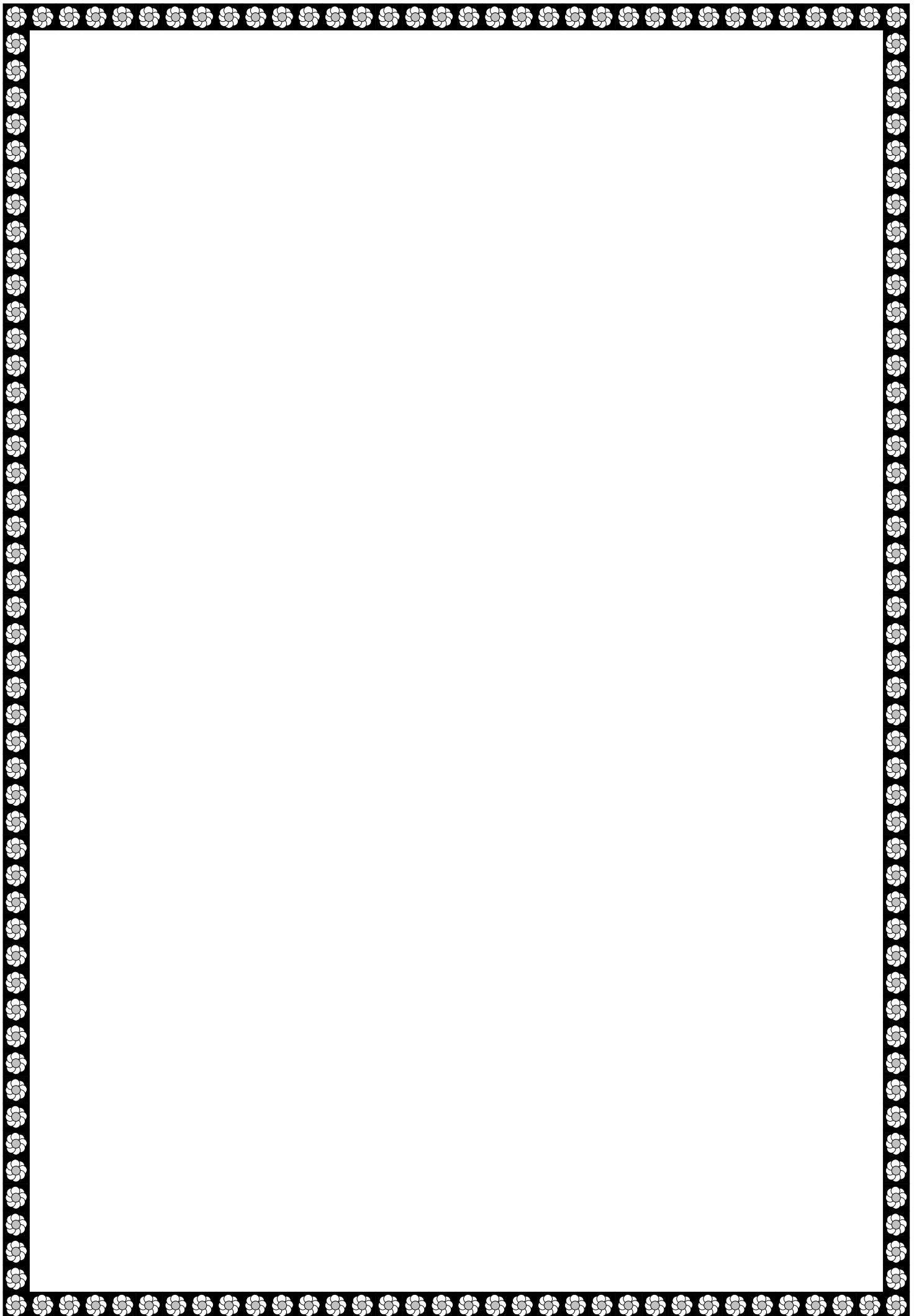
ثالثا: أفاق الدراسة

ختاما للموضوع نرى انه من اجل افادة غيرنا وتوسع للبحث في الموضوع فانه يمكن التطرق الى :

- محاولة تطبيق المحاسبة التحليلية بمختلف طرقها خاصة الحديثة منها لمعرفة مدى أهميتها ودورها في اتخاذ القرارات؛

-فعالية المحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرار الانتاجي؛

- دور الطرق الحديثة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المؤسسة.



- 1- أحمد شقرون، محاسبة التسيير، الطبعة الأولى، دار الارفات، 2003.
- 2- أحمد نور، محاسبة التكاليف،الدار الجامعية الاسكندرية، 1999.
- 3- أحمد يوسف دودين، إدارة الأعمال الحديثة(وظائف المنظمة)، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2012.
- 4- أحمد حسن طاهر، المحاسبة الادارية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان،الاردن،2002.
- 5- أحمد صالح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الادارية، الطبعة الاولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006.
- 6- أبو زيد كمال خليفة وآخرون، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الجديدة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2001.
- 7- اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف من النظرية إلى التطبيق، دار حامه للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2011.
- 8- بوعقوب عبد الكريم، محاسبة التكاليف، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 9- بن عنتر عبد الرحمان، إدارة الانتاج في المنشآت الصناعية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2011 .
- 10- بشير العلاق، الادارة الحديثة نظريات ومفاهيم، الطبعة العربية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الاردن، 2008.
- 11- تشالز هورنجرن وسريكانت داتار، محاسبة التكاليف مدخل اداري، الجزء الاول، دار المريخ، الاردن، 2009.
- 12- ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، بدون طبعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، اسكندرية، مصر، 2006.
- 13- جبرائيل جوزيف عطية ورضوان خلوة، المحاسبة الادارية-مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء-، بدون طبعة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 14- حامد الشمريتين ومؤيد الفضل، الاساليب الاحصائية في اتخاذ القرار، بدون طبعة، دار مجدلاوي، عمان، الاردن، 2005.

- 15- حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا، بدون طبعة، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2010.
- 16- خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، بدون طبعة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.
- 17- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة، الطبعة الاولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2005.
- 18- رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الطبعة السابعة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2008.
- 19- زكريا الدوري وآخرون، مبادئ ومداخل الادارة ووظائفها، الطبعة العربية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2012.
- 20- زهير ابراهيم الحدرج ولؤي وديان، محاسبة التكاليف، بدون طبعة، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان ، الاردن، 2010.
- 21- زهير عمرو ددر، محاسبة التكاليف مدخل اتخاذ القرارات، بدون طبعة، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، المملكة العربية المتحدة، 2013.
- 22- صالح الرزق وعطا الله خليل بن راود، مبادئ محاسبة التكاليف الاطار النظري والعملي، بدون طبعة، دار زهران، عمان، الاردن، 1997.
- 23- صلاح الدين عبد المنعم مبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والادارية، بدون طبعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2000.
- 24- عامر عبد الله، المحاسبة الادارية، الطبعة الاولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الاردن، 2010.
- 25- عبد الجليل بودراع، مدخل إلى محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2005.
- 26- عبد الناصر نور، محاسبة التكاليف الصناعية، بدون طبعة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2002.
- 27- عبد الناصر نور عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان، الاردن، 2011.

- 28- عبد الرزاق محمد قاسم، نظام المعلومات المحاسبية المحسوبة، بدون طبعة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2000.
- 29- عبد الكريم محسن وصباح مجيد النجار، إدارة الانتاج والعمليات، بدون طبعة، مكتبة الذاكرة للنشر والتوزيع، 2009.
- 30- علاء الدين عبد الغني محمود، إدارة المنظمات، بدون طبعة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2011.
- 31- عدنان هاشم السمراي، الإدارة المالية مدخل كمي، بدون طبعة، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2012.
- 32- عمر عبد الله وزهير الحدرب، المحاسبة الادارية، الطبعة الاولى، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2012.
- 33- عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، الطبعة الاولى، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2008.
- 34- غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، دار المنيرة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2006.
- 35- فايز الرعبي، الرقابة الادارية في منشآت الاعمال، بدون طبعة، دار الهلال، عمان، الاردن، 1991.
- 36- فوزي غرابية، محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، منشورات مكتبة النهضة الاسلامية، عمان، الاردن، 1990.
- 37- فريد فهمي زيارة، وظائف الادارة، بدون طبعة، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2009.
- 38- كمال نور الله، وظائف القائد الاداري، بدون طبعة، دار اطلاس للدراسات والترجمة والنشر، دمشق، 1994.
- 39- كاسر ناصر المنصور، إدارة الانتاج والعمليات، بدون طبعة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2000.
- 40- محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2007.
- 41- محمد تيسير الرجبي، محاسبة التكاليف، بدون طبعة، الشركة العربية للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، القاهرة، مصر، 2008.

- 42- محمد عبد الفتاح ياغي، إتخاذ القرارات التنظيمية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2008.
- 43- محمد الطراونة وآخرون، مقدمة في بحوث العمليات، بدون طبعة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2008.
- 44- محمد توفيق بليغ وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، بدون طبعة، الدار العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2001.
- 45- مؤيد الفضل، الاقتصاد الاداري، الطبعة الاولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2012.
- 46- نائل عدس ونضال الخلف، محاسبة التكاليف، بدون طبعة، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2012.
- 47- نزاف كنعان، القيادة الادارية، الطبعة الاولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2009.
- 48- ناصر داداي عدون وآخرون، مراقبة التسيير والاداء في مؤسسة اقتصادية، بدون طبعة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010.
- 49- نعيم داوود، التحليل المالي دراسة نظرية وتطبيقية، الطبعة الاولى، دار البداية للنشر والتوزيع، الاردن، 2012.
- 50- نور أحمد وعبيد حسين، مبادئ محاسبة التكاليف، بدون طبعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2007.

ب- اطروحات ومذكرات:

- 1- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة، جامعة الجزائر، 2004-2005.
- 2- الخضاري صالح، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2016-2017.
- 3- بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.

- 4- سالمي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2009-2010،
- 5- ساطع سعدي شملخ، العوامل المؤثرة في قرارات تسعير الخدمات في المصاريف التجارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.
- 6- طوايبي أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع التخطيط والتنمية، جامعة الجزائر، 2002-2003.
- 7- طويل رشيد، تسيير وتحليل الاموال العمومية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص منظمة، التدقيق واستراتيجية اتخاذ القرار، جامعة أبي بكر بلقايد، 2008-2009.
- 8- عبد الله عباس، أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط (ABC) على قرارات التسعير، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012،
- 9- مولاي حسين، مكانة المحاسبة التحليلية في القطاع الفلاحي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والمالية، فرع نقود ومالية 2006-2007.
- 10- مرابطي نوال، أهمية المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2005-2006
- 11- أمينة مسغوني وسهيلة شوية، آليات اتخاذ القرار داخل التنظيم وعلاقتها بالرضا على الاداء الوظيفي، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاجتماعية والانسانية، تخصص علم اجتماع تنظيم وعمل، جامعة حمة لخضر الوادي، الجزائر، 2014-2015.
- 12- بن دحو هشام، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص مالية، جامعة تلمسان، 2013-2014.
- 13- حكوم حنان، الطرق الحديثة لحساب التكاليف دراسة حالة لمؤسسة نفضال، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وجباية، جامعة السعيدة، 2012-2013.
- 14- هاجر بوصيلة، دور وظيفة التدقيق في مراقبة التسيير، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية علوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014.

ج- المجلات:

- 1- سالم عبد الله حسن، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكاليف الخدمات الجامعية، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الانسانية، المجلد الخ2007.
- 2- صلاح مهدي جواد وحسين عمران الرفاعي، دور التكاليف الملائمة في ترشيد القرارات التشغيلية، مجلة جامعة بابل، العلوم الانسانية، جامعة كربلاء، كلية الادارة والاقتصاد، المجلد18، العدد الاول، 2010.
- 3- طه علوي ناصر، استخدام ومدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد الخامس والثمانون، 2010.
- 4- محمد الصغير قريشي، دوافع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد التاسع، 2011.

د- مقابلات شخصية

- 1- عثمانة فريد، معلومات حول مؤسسة سوناريك فرجيو، يوم: 2018-04-13 08:30 (شخصية)
- 2- مريج صالح، مصلحة المالية والمحاسبة، المحاسبة التحليلية في المؤسسة، مؤسسة سوناريك، يوم / 2018.
- 3- مرمون عمر، مصلحة المشتريات، معلومات حول عملية الشراء داخل المؤسسة، مؤسسة سوناريك، يوم 22-04-2018.
- 4- قزيو أمين، مصلحة الانتاج، معلومات حول عملية الانتاج و التخزين داخل المؤسسة، مؤسسة سوناريك، 23-04-2018.
- 5- لموسي احمد، مصلحة تسيير المخزون، معلومات حول عملية التوزيع داخل المؤسسة، مؤسسة سوناريك، 26-04-2018.

هـ -المواقع الالكترونية:

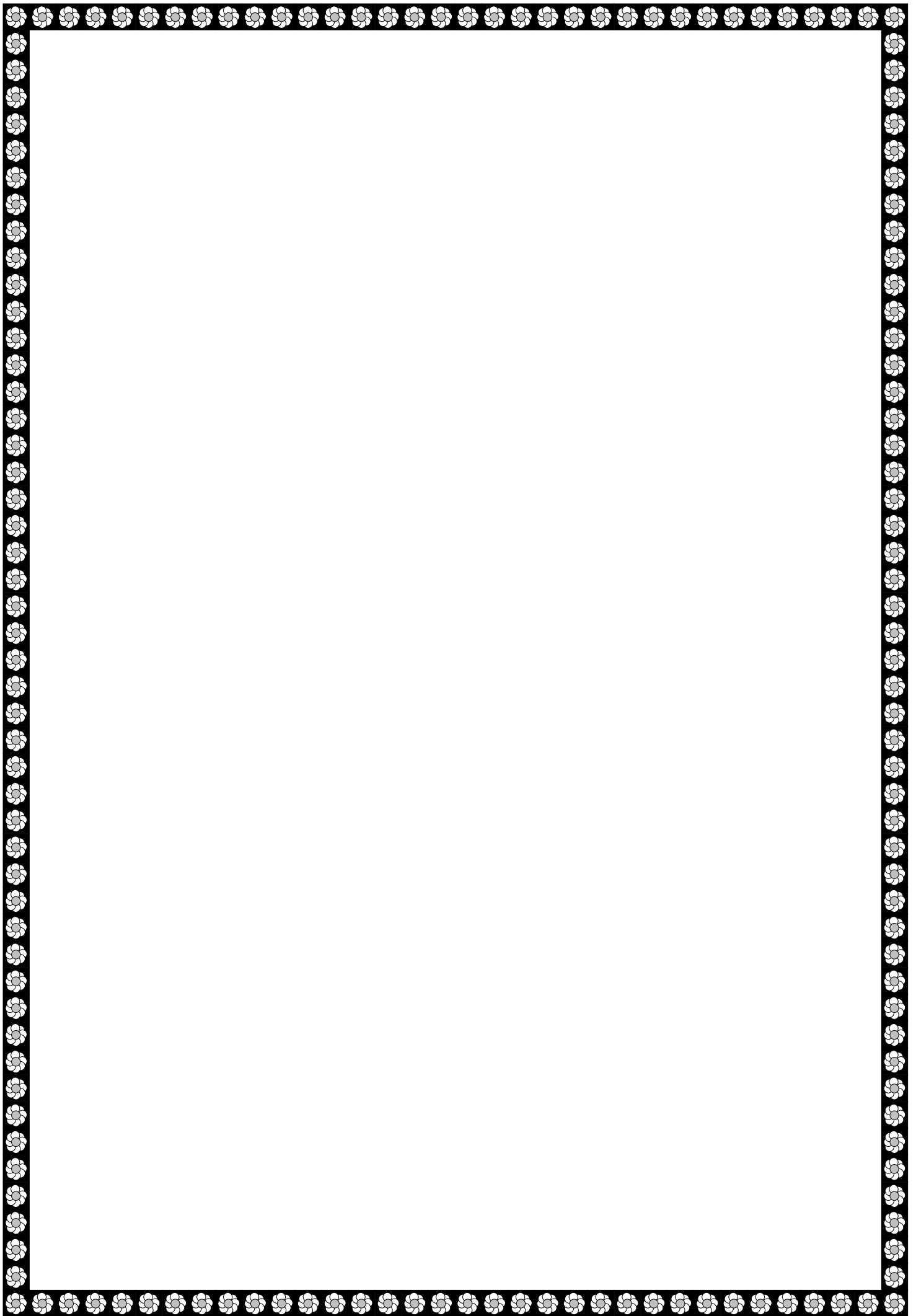
1- <http://www.syr-res.com/article/6433.html>

. الباحثون السوريين، اتخاذ القرارات الادارية(الجزء الثاني)، تم تصفحه يوم 2018/04/18، الساعة 23:45 .

2- <https://accdiscussions.com>

. تم تصفحه يوم 2018/03/10، الساعة ، الساعة 10:05

- 1– Burlaud et c.simon, comptabilité de gestion, librairie vuibert, 1993.
- 2– Telle robert, le contrôle de gestion pour un photage integrant strategie finance, editor managment et societe, paris, 2000.
- 3– Didierlecler, l'essentiel de la comptabilité analytique, 4 éme edition d'organisation, paris,2004 .
- 4– Laurant ravghon, Activity based costing activity based managment ABC enterprise ABC pme alohacem, finance ,2008.



فهرس المحتويات

الصفحة	العناوين
-	اهـاء
-	شكر وعرفان
-	ملخص الدراسة
ا	قائمة الاشكال
ا	قائمة الجداول
ا	قائمة المختصرات
أ-ج	مقدمة عامة
48-8	الفصل الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة التحليلية و مراقبة التسيير
8	تمهيد
916	المبحث الأول: مدخل الى مراقبة التسيير
9	المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير
11	المطلب الثاني: انواع مراقبة التسيير
12	المطلب الثالث: آليات مراقبة التسيير
23-17	المبحث الثاني: الاطار المفاهيمي للمحاسبة التحليلية
17	المطلب الأول: مفهوم المحاسبة التحليلية
20	المطلب الثاني: ادوار المحاسبة التحليلية
22	المطلب الثالث: علاقة محاسبة التحليلية مع المحاسبة المالية والمحاسبة الادارية
29-24	المبحث الثالث: التكاليف وسعر التكلفة

فهرس المحتويات

24	المطلب الأول: تعريف التكلفة وسعر التكلفة
24	المطلب الثاني: تصنيفات التكلفة
28	المطلب الثالث: العناصر المكونة للتكلفة وسعر التكلفة
47-30	المبحث الرابع: الطرق المعتمدة لحساب التكاليف
30	المطلب الاول: الطرق التقليدية
43	المطلب الثاني: الطرق الحديثة
48	خلاصة الفصل الاول
80-50	الفصل الثاني: اتخاذ القرارات بناء على المحاسبة التحليلية
50	تمهيد
58-51	المبحث الاول: الاسس النظرية لعملية اتخاذ القرارات
51	المطلب الاول: مفاهيم اساسية حول اتخاذ القرارات
55	المطلب الثاني: نظريات اتخاذ القرارات
58	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في اتخاذ القرارات
62-59	المبحث الثاني: كيفية اتخاذ القرارات
59	المطلب الأول: مراحل اتخاذ القرارات
61	المطلب الثاني: حالات اتخاذ القرارات
62	المطلب الثالث: اساليب اتخاذ القرارات
66-64	المبحث الثالث: علاقة اتخاذ القرار بالمحاسبة التحليلية
64	المطلب الاول: التكاليف المتعلقة باتخاذ القرارات

فهرس المحتويات

65	المطلب الثاني: التكاليف غير المتعلقة باتخاذ القرارات
66	المطلب الثالث: المحاسبة التحليلية كنظام معلومات لاتخاذ القرارات
80-70	المبحث الرابع: اهم القرارات المتخذة عن طريق المحاسبة التحليلية
70	المطلب الأول: قرار التسعير والمحاسبة التحليلية
75	المطلب الثاني قرار الانتاج والمحاسبة التحليلية
77	المطلب الثالث: القرارات التصحيحية والمحاسبة التحليلية
80	خلاصة الفصل الثاني
-82 115	الفصل الثالث: واقع تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسة سوناريك فرجيوة- بغية اتخاذ القرارات
82	تمهيد
-83 95	المبحث الأول: اساسيات حول مؤسسة سوناريك -فرجيوة-
83	المطلب الاول: لمحة عن المؤسسة سوناريك الام
87	المطلب الثاني: تقديم مؤسسة سوناريك -فرجيوة-
89	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة سوناريك -فرجيوة-
-96 103	المبحث الثاني: تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسة سوناريك
96	المطلب الأول: حساب النتيجة التحليلية لشهر نوفمبر
100	المطلب الثاني: حساب النتيجة التحليلية لشهر اكتوبر
103	المطلب الثاني: حساب النتيجة التحليلية لشهر ديسمبر

فهرس المحتويات

-107 115	المبحث الثالث: كيفية اتخاذ القرارات بناء على نتائج المحاسبة التحليلية
107	المطلب الاول: اهم القرارات المتخذة في مؤسسة سوناريك - فرجيوة-
113	المطلب الثاني: تحليل نتائج المحاسبة التحليلية لاتخاذ القرارات داخل المؤسسة
115	خلاصة الفصل الثالث
-117 119	الخاتمة
-121 127	قائمة المراجع
-	الملاحق